

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Anna Tallqvist

**LAKI ERILLISELLÄ PÄÄTÖKSELLÄ MÄÄRÄTTÄVÄSTÄ VERON-
TAI TULLINKOROTUKSESTA NE BIS IN IDEM -PERIAATTEEN
TOTEUTTAJANA**

Pro gradu -tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2016

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

TALLQVIST, ANNA: Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta ne bis in idem -periaatteen toteuttajana

Pro gradu -tutkielma, XII + 76 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2016

Tämän oikeusdogmaattisen tutkielman tarkoituksena on erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain todellisen sisällön selvittäminen sekä sen onnistuneisuuden pohtiminen ne bis in idem -periaatteen näkökulmasta. Kyseisen lain tarkoituksena on selkeyttää oikeustilaa hallinnollisten sanktioiden ja rikosoikeudellisen vastuun välillä verotukseen liittyvien laiminlyöntien seuraamusjärjestelmän yhteensovittamiseksi. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on antanut 2000-luvulla Suomelle useita langettavia tuomioita juuri verotuksen seuraamusjärjestelmän ja ne bis in idem -periaatteen ristiriidan vuoksi.

Euroopan ihmisoikeussopimuksen ne bis in idem -periaate kieltää tutkimasta ja rankaisemasta samasta teosta tai laiminlyönnistä kahdesti. Suomalaisessa oikeudellisessa järjestelmässä kuitenkin verotuksen laiminlyöntien sanktiointi voi sijoittua hallinto- ja rikosprosessiin yhtä aikaa, kun rikosoikeudellisesti kielletystä verovilpistä voidaan rangaista veronkorotuksella sekä rikosoikeudellisella sanktiolla. Tämä järjestelmä on ollut Suomessa käytössä jo pitkään, mutta ongelmia alkoi ilmetä EIT:n muutettua tulkintalinjaansa kyseisen asian osalta.

Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta tuli voimaan vuoden 2013 loppupuolella. Tämän tutkielman johtopäätöksenä voidaan pitää, että kyseinen laki toimii hyvänä ensiaskeleena ongelmallisuuden ratkaisemiseksi, mutta nähdäkseni ei ole kuitenkaan optimaalinen ratkaisu. Näkemykseni mukaan lain sääntelemä uusi menettelytapa on osittain ristiriidassa ne

bis in idem -periaatteelle asetettujen tavoitteiden kanssa, eikä se myöskään toteuta täydellisellä tavalla periaatteen tarkoitusta yksilön oikeusturvan takaajana. Saadessamme laista ratkaisukäytännön kautta vielä lisää soveltavaa tietoa, voisivat tämän teeman uudelleenharkinta ja jopa lakimuutokset olla aiheellisia.

SISÄLLYSLUETTELO

SISÄLLYSLUETTELO	I
LÄHDELUETTELO	III
OIKEUSTAPPAUSLUETTELO	X
Euroopan ihmisoikeustuomioistuin	X
Kansalliset tuomioistuimet	X
Högsta domstolen	XI
LYHENNELUETTELO.....	XII
1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimustehtävä ja tehdyt rajaukset	4
1.3 Tutkimuksen metodologiset lähtökohdat ja keskeinen lähdeaineisto	7
2 EUROOPAN IHMISOIKEUSSOPIMUKSEN NE BIS IN IDEM -PERIAATE ..	10
2.1 Euroopan ihmisoikeussopimus.....	10
2.1.1 Sopimuksen sisältö ja tarkoitus	10
2.1.2 Ihmisoikeussopimus suomalaisessa lainkäyttöjärjestelmässä	12
2.2 Ne bis in idem -periaate ja sen tarkoitus	14
2.2.1 Ihmisoikeussopimuksen kielto tutkia ja rangaista kahdesti	14
2.2.2 Yksilön oikeusturvan takaaminen ja oikeustilan stabiilius	16
2.2.3 Tehokkaan prosessimenettelyn edistäminen	18
2.3. Ne bis in idem -periaatteen soveltamisesta.....	19
2.3.1 Periaatteen soveltamisesta yleisesti.....	19
2.3.2 Estävä laatu.....	21
2.3.3 Estävä vaikutus	22
2.3.4 Sama asia.....	26
2.3.5 Uusi tutkinta.....	27

3 VEROTUKSEN TOIMITTAMISEEN LIITTYVÄT RIKKOMUKSET	30
3.1 Verorikkeiden käsitteistö ja seuraamusjärjestelmä.....	30
3.2 Verorikkeiden sanktioinnista	35
3.2.1 Veronkorotus	35
3.2.2 Rikosoikeudellinen vastuu	37
3.3 Suomalainen veroseuraamusjärjestelmä ja ne bis in idem	40
4 LAKI ERILLISELLÄ PÄÄTÖKSELLÄ MÄÄRÄTTÄVÄSTÄ VERON- TAI TULLINKOROTUKSESTA.....	43
4.1 Lain keskeinen sisältö ja sen soveltaminen.....	43
4.1.1 Lain soveltamisala	43
4.1.2 Mahdollisuus veronkorotuspäätöksen siirtämiseen	44
4.1.3 Rikosprosessin aloittaminen veronkorotuspäätöksen jälkeen	47
4.1.4 Erillisellä päätöksellä määrätty veronkorotus	48
4.1.5 Tuomioistuimen ratkaisemat asiat	50
4.2 Lain oikeudelliset vaikutukset	52
4.2.1 Lain yleisarviointia	52
4.2.2 Yksilölle aiheutuva haitta ja prosessiekonominen tehokkuus.....	54
4.2.3 Menettelyn ja sanktioinnin yhdenvertaisuus	59
4.2.4 Oikeusvarmuuden heikkous	63
4.2.5 Lainmukaisuus ja oikeusturva	67
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	71

LÄHDELUETTELO

Andersson 2006

Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. 13., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2006.

Explanatory Report 1984

Council of Europe: Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms. European Treaty Series No. 117. Strasbourg, 22.11.1984.

Hakamies 2005

Hakamies, Kaarlo: Maksukyvytön vai ei? Legaliteettiperiaate ja KKO 2004:46. Teoksessa Oikeustiede - Jurisprudentia 2005: XXXVIII, s. 151-260. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen vuosikirja. Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2005.

HE 191/2012 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. 21.12.2012.

Helenius 2010

Helenius, Dan: Ne bis in idem -kiellon rakenne ja ongelmakohdat viimeaikaisen oikeuskäytännön valossa. Defensor Legis 6/2010, s. 764-777.

Helenius 2011

Helenius, Dan: Lausunto esitysluonnoksesta laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta, 29.8.2011. Lausuntopyyntö Dnro VM 037:00/2011.

Helenius & Hellsten 2010

Helenius, Dan & Hellsten, Kenneth: Ne bis in idem i gränslandet mellan skatte- och straffprocessen. Teoksessa Juristklubben Codex 70 år Festskrift, s. 110-143. Helsinki 2010.

Hellsten 2010

Hellsten, Kenneth: Ne bis in idem - Hallinnollisen veronkorotuksen ja rikosoikeudellisen rangaistuksen välisen suhteen problematiikka (referee-artikkeli). Verotus 5/2010, s. 527-541.

Hirvelä & Heikkilä 2013

Hirvelä, Päivi & Heikkilä, Satu: Ihmisoikeudet - käsikirja EIT:n oikeuskäytäntöön. Bookwell Oy, Porvoo 2013.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Helsinki 2011.

Husa & Pohjolainen 2014

Husa, Jaakko ja Pohjolainen, Teuvo: Julkisen vallan oikeudelliset perusteet — johdatus julkisoikeuteen. Talentum Media Oy, Helsinki 2014.

Immonen 2012

Immonen, Minna: Veronkorotus ja rikosvastuun toteuttaminen (referee-artikkeli). Edilex 27.1.2012. Julkaistu aiemmin myös Helsinki Tax Review 2011/2.

Knuutinen 2012

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. Sanoma Pro Oy, Helsinki 2012.

Korkein hallinto-oikeus 2011

Korkein hallinto-oikeus: Lausunto luonnoksesta ”Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi muutoksiksi lainsäädäntöön, 12.9.2011. Lausuntopyyntö Dnro VM 037:00/2011.

Koskinen 2011a

Koskinen, Katri: Lopullisesti vapautettu tai tuomittu. Veronkorotus, veropetos ja ne bis in idem. Turun yliopisto 2011.

Koskinen 2011b

Koskinen, Katri: Miksi ne bis in idem -kiellosta tuli ongelma? Oikeustieto 4/2011, s. 23-26.

Lappalainen 2012a

Lappalainen, Juha: Oikeusvoima siviiliprosessissa. Teoksessa Frände, Dan, Havansi, Erkki, Helenius, Dan, Koulu, Risto, Lappalainen, Juha, Lindfors, Heidi, Niemi, Johanna, Rautio, Jaakko & Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus, s. 744-761. Sanoma Pro Oy, Helsinki 2012.

Lappalainen 2012b

Lappalainen, Juha: Yleistä oikeusvoimasta. Teoksessa Frände, Dan, Havansi, Erkki, Helenius, Dan, Koulu, Risto, Lappalainen, Juha, Lindfors, Heidi, Niemi, Johanna, Rautio, Jaakko & Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus, s. 737-744. Sanoma Pro Oy, Helsinki 2012.

LaVL 8/2013 vp

Lakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. 12.6.2013.

Lehtonen 2015

Lehtonen, Asko: Veronkorotukset — kohtuutonta piiskaa ja rangaistuksen uhkaa. Asiantuntijalausunto Taloushallintoliitto ry:lle 14.12.2015.

Myrsky & Rabinä 2015

Myrsky, Matti & Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 7., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2015.

Niskakangas 2014

Niskakangas, Heikki: Johdatus Suomen verojärjestelmään. 3., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2014.

Nuutila & Hakamies 2008

Nuutila, Ari-Matti & Hakamies, Kaarlo: RL 29: Rikokset julkista taloutta vastaan. Teoksessa Lappi-Seppälä, Tapio, Hakamies, Kaarlo, Koskinen, Pekka, Majanen, Martti, Melander, Sakari, Nuotio,

Kimmo, Nuutila, Ari-Matti, Ojala, Timo & Rautio, Ilkka: Rikosoikeus (jatkuvatäydenteinen), luku 16. Luettavissa osoitteessa: [http://fokus.talentum.fi/helios.uta.fi/teos/GAIBCXJTBF#kohta:RIKOSOIKEUS\(\(20\)\)](http://fokus.talentum.fi/helios.uta.fi/teos/GAIBCXJTBF#kohta:RIKOSOIKEUS((20))). Luettu 11.2.2016.

OECD

OECD: Glossary of Tax Terms. Luettavissa osoitteessa: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>. Luettu 1.2.2016.

Oikeusministeriö 2015

Oikeusministeriön mietintöjä ja julkaisuja 1/2015: Korkeimpien oikeuksien organisatorinen yhdistäminen — Hyötyjen ja haittojen arviointi. 9.1.2015.

Ojanen 2015

Ojanen, Tuomas: Perusoikeusjuriikka. Unigrafia, Helsinki 2015.

Ojanen 2006

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita. Edita Publishing Oy, Helsinki 2006.

Ojanen & Scheinin 2010

Ojanen, Tuomas & Scheinin, Martin: Kansainväliset ihmisoikeussopimukset ja Suomen perusoikeusjärjestelmä. 13.1.2010. Teoksessa Hallberg, Pekka, Karapuu, Heikki, Ojanen, Tuomas, Scheinin, Martin, Tuori, Kaarlo & Viljanen, Veli-Pekka: Perusoikeudet, II osa, luku 4. Talentum Media Oy 2011. Luettavissa osoitteessa: [http://fokus.talentum.fi/helios.uta.fi/teos/FAIBCXJTBF#kohta:PERUSOIKEUDET\(\(20\)\)](http://fokus.talentum.fi/helios.uta.fi/teos/FAIBCXJTBF#kohta:PERUSOIKEUDET((20))). Luettu 30.1.2016.

Pellonpää & Gullans 2011

Pellonpää, Matti & Gullans, Monica: Zolotukhin-linjaus kansallisten tuomioistuinten koetinkivenä. Defensor Legis 4/2011, 412-430.

Pellonpää, Gullans, Pölönen & Tapanila 2012

Pellonpää, Matti, Gullans, Monica, Pölönen, Pasi ja Tapanila, Antti: Euroopan ihmisoikeussopimus. 5., uudistettu painos. Talentum Media Oy, Helsinki 2012.

PeVL 9/2012 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi ulkomaalaislain ja työsopimuslain muuttamisesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi. 26.4.2012.

PeVL 17/2013 vp

Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. 31.5.2013.

Puronen 2010

Puronen, Pertti: Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt. WSOYpro, Helsinki 2010.

Rankinen 2014

Rankinen, Juho: KKO 2013:59 arvioituna erityisesti valtiovallan jaon näkökulmasta. Oikeus 2/2014, s. 222-237.

Ryynänen 2007

Ryynänen, Olli: Veron kiertämisen yleislausekkeen soveltamisen käytännön ongelmakohtia. Teoksessa In memoriam Kari S. Tikka 1944–2006. Suomalaisen Lakimiesyhdistyksen julkaisuja C-sarja No. 38, Helsinki 2007, s. 391–406.

Schabas 2015

Schabas, William A.: The European Convention on Human Rights : A Commentary. Oxford University Press 2015.

Sharpe 2010

Sharpe, Jonathan L.: The Birth of the European Convention on Human Rights. Teoksessa The Conscience of Europe: 50 Years of the European Court of Human Rights. Third Millennium Publishing Limited 2010. Luettavissa osoitteessa: http://www.echr.coe.int/Documents/Anni_Book_Chapter01_ENG.pdf. Luettu 30.1.2016.

Skoghøy 2007

Skoghøy, Jens Edvin A.: The Prohibition Against Repeated Criminal Proceeding According to the ECHR Protocol 7 Article 4.

Teoksessa Wahlgren, Peter (toim.): Scandinavian Studies in Law
Volume 51. Stockholm 2007, s. 471–487.

Soikkeli 2003

Soikkeli, Lauri: Luottamuksensuoja verotuksessa. Sanoma Pro Oy,
Helsinki 2003.

Suomen Veroasiantuntijat ry 2011

Suomen Veroasiantuntijat ry: Lausunto luonnoksesta esitykseksi
laiksi erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuk-
sesta, 31.8.2011. Lausuntopyyntö Dnro VM 037:00/2011.

Tikka 1972

Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista: tutkimus tulo- ja omaisuusve-
rosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsovelta-
misongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Judex,
Helsinki 1972.

TrVM 9/2010 vp

Tarkastusvaliokunnan mietintö 9/2010: Harmaan talouden katve-
alueet (Suomen kansainvälistyvä harmaa talous). 25.1.2011.

Van Bockel 2009

Van Bockel, Willem Bastiaan: The ne bis in idem principle in EU
law: A conceptual and jurisprudential analysis. Amsterdam 2009.

Vento 2014

Vento, Harri: Veronkorotus ei aina poista veropetoksen rangaista-
vuutta. Tilisanomat 21.5.2014. Luettavissa osoitteessa:
[http://tilisanomat.fi/artikkeli/veronkorotus-ei-aina-poista-](http://tilisanomat.fi/artikkeli/veronkorotus-ei-aina-poista-veropetoksen-rangaistavuutta)
veropetoksen- rangaistavuutta. Luettu 15.1.2016.

Verohallinto 2014

Verohallinnon harmaan talouden selvitysyksikön asiantuntijakirjoi-
tus: Veronkorotuksen ja ne bis in idem -periaatteen yhteensovitta-
minen. 11.2.2014.

Verohallinto 2016

Verohallinnon yhtenäistämishjeet vuodelta 2015 toimitettavaa
verotusta varten. Dnro A172/200/2015. 4.1.2016.

Virolainen 2012

Virolainen, Jyrki: Periaatteet prosessioikeudessa. Teoksessa Frände, Dan, Havansi, Erkki, Helenius, Dan, Koulu, Risto, Lappalainen, Juha, Lindfors, Heidi, Niemi, Johanna, Rautio, Jaakko & Virolainen, Jyrki: Prosessioikeus, s. 119-234. Sanoma Pro Oy, Helsinki 2012.

Vuorenpää 2010a

Vuorenpää, Mikko: Veropetos, veronkorotus ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti – EIT Jukka Ruotsalainen vs. Suomi 16.6.2009. Lakimies 1/2010, s. 94-104.

Vuorenpää 2010b

Vuorenpää, Mikko: KKO 2010:45 ja KKO 2010:46 – Veropetos, veronkorotus ja kielto käsitellä samaa asiaa kahdesti. Osa 2. Lakimies 6/2010, s. 1113–1120.

Vuorenpää 2011

Vuorenpää, Mikko: Huomioita ”ne bis in idem” HE-luonnoksesta, 29.8.2011. Lausuntopyyntö Dnro VM 037:00/2011.

Vähätalo 2012

Vähätalo, Tuukka-Tapani: Ne bis in idem -kielto ja rinnakkaisen vireilläolon merkitys EIS:n järjestelmässä. Defensor Legis 1/2012, s. 73-91.

Wikström 2008

Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa. 4., uudistettu painos. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja, Turku 2008.

Äimä 2012

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. WSOYpro, Helsinki 2012.

OIKEUSTAPAUSLUETTELO

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

Bendenoun v. Ranska (12547/86) 24.2.1994

Engel ym. v. Alankomaat (5100/71;5101/71;5102/71;5354/72;5370/72) 8.6.1976

Escoubet v. Belgia (26780/95) 28.10.2009

Glantz v. Suomi (37394/11) 20.5.2014

Gradinger v. Itävalta (15963/90) 23.10.1995

Fischer v. Itävalta (37950/97) 29.8.2001

Jussila v. Suomi (73053/01) 23.11.2006

Lucky Dev v. Ruotsi (7356/10) 27.11.2014

Nikitin v. Venäjä (50178/99) 20.07.2004

Ponsetti ja Chesnel v. Ranska (36855/97; 41731/98) 14.9.1999

Rinas v. Suomi (17039/13) 27.1.2015

Rosenqvist v. Ruotsi (60619/00) 14.9.2004

Ruotsalainen v. Suomi (13079/03) 16.6.2009

Storbråten v. Norja (12277/04) 1.2.2007

Zolotukhin v. Venäjä (14939/03) 10.2.2009

Österlund v. Suomi (53197/13) 10.2.2015

Kansalliset tuomioistuimet

KKO 2010:45

KKO 2010:46

KKO 2011:82

KKO 2012:55

KKO 2012:106

KKO 2013:59

KKO 2013:92

KKO 2016:1

KHO 2015:32

THO 2010:2

THO 15/115202 8.4.2015, vailla lainvoimaa

Högsta domstolen

B 2509-09 31.3.2010

B 5948-09 31.3.2010

B 4946-12 11.6.2013

Ö 1266-14 9.7.2015

LYHENNELUETTELO

Art.	Artikla
AVL	Arvonlisäverolaki (30.12.1993/1501)
Dnro	Diaarinumero
EIS	Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimus (SopS 85-86/1998)
EIT	Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
EPVTL	Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tul-linkorotuksesta (8.11.2013/781)
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KP-sopimus	Kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskeva so-pimus (SopS 7-8/1976)
LaVL	Lakivaliokunnan lausunto
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Develop-ment (Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö)
OK	Oikeudenkäymiskaari (1.1.1734/4)
PeVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (12.7.1940/378)
PL	Suomen perustuslaki (11.6.1999/731)
RL	Rikoslaki (19.12.1889/39)
SopS	Suomen säädöskokoelman sopimussarja
THO	Turun hovioikeus
TrVM	Tarkastusvaliokunnan mietintö
VH	Verohallinto
VML	Laki verotusmenettelystä (18.12.1995/1558)
Vp	Valtiopäivät
VSVL	Varainsiirtoverolaki (29.11.1996/931)
YK	Yhdistyneet kansakunnat

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Suomessa verotuksen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä voidaan tutkia ja rangaista sekä hallinto- että rikosprosessissa teon luonteesta ja vakavuudesta riippuen. Teon ollessa selkeästi lainvastainen, voidaan yksilöä tutkia mahdollisesta syylistymisestä verovilppiin, joka on rikosoikeudellisen tunnusmerkistön täyttyttyä sanktioitava teko molemmissa, verojärjestelmässä ja rikosoikeudellisessa tutkinnassa, samanaikaisesti. Tämä menettely on maassamme ollut käytössä jo pitkään, ja sitä on pidetty kohtuullisena kaikkien osapuolten näkökulmista. Kuitenkin 2000-luvulla Euroopan ihmisoikeustuomioistuin (EIT) on useamman kerran tuominnut menettelyn ihmisoikeussopimuksen vastaiseksi, koska suomalaisessa oikeusjärjestelmässä nämä prosessit ovat täysin erillisiä.

Verotuksessa — ja luonnollisesti siten myös sen oikeudellisessa sääntelyssä — keskeisenä intressinä on veronsaajien varojen kerääminen yhteiskunnan tarpeiden tyydyttämiseksi¹. Toisaalta Euroopan ihmisoikeussopimuksen (EIS, SopS 85-86/1998) ja Suomen perustuslain (PL, 11.6.1999/731) nojalla jokaiselle on turvattu oikeus tienata elantonsa sekä käyttää omaisuuttaan itse parhaaksi katsomallaan tavalla, jota verotus rajoittaa. Tässä tullaan siis oikeustieteelle tyypilliseen peruskysymykseen yksilön ja yleisen edun välisestä ristiriidasta, joka tässä tutkielmassa on keskiössä. Vaikka usein esillä on yksityisen edun suojaaminen julkisen vallan mielivallalta, on mielestäni tärkeää pohtia myös sitä, kuinka pitkälle tuota periaatetta voidaan soveltaa ilman, että se alkaa haitata yleistä etua epätarkoituksenmukaisella tavalla. Lisäksi erityisesti veroasioissa on huomioitava, että yleisen edun toteutuessa tehokkaasti, se on myös välillisesti yksilölle eduksi. Tilanne ei siis suinkaan ole niin yksinkertainen kuin äkkiseltään voisi ajatella. Lainsäätäjän ja -käyttäjän tehtäviksi jää tasapainotella

¹ Andersson 2006, s. 2.

näiden etujen välillä niin, että molemmat toteutuisivat mahdollisimman täydellisesti tavalla.

Tämän tutkielman pohjana oleva *ne bis in idem* -periaate on jokaisen modernin oikeusvaltion peruseriaatteisiin kuuluva säännös, jonka historialliset juuret ovat Antiikin Kreikassa vuodelta 355 ennen ajanlaskua². Tämä hyvin yksinkertaiselta vaikuttava periaate ”ei kahdesti samassa asiassa” on osoittautunut käytännössä todella moniulotteiseksi ja on sisältönsä vuoksi aiheuttanut monia soveltamisongelmia ratkaisutoiminnassa. Viimeisen kymmenen vuoden ajan niin kansainväliset kuin kotimaisetkin tuomioistuimet, ja sitä kautta oikeusoppineiden tutkimukset sekä muut kirjoitukset, ovat olleet pullollaan Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan määrittelemää *ne bis in idem* -periaatetta sekä lainkäytössä syntyneitä ristiriitatilanteita sen ja kansallisen lainsäädännön välillä³. Keskustelu aiheesta on ollut poikkeuksellisen vilkasta, ja se on myös aiheuttanut närkästystä joillain tahoilla aiheen ollessa kaukana ihmisoikeuksien syvimmästä olemuksesta.

Tämä kaksoisrangaistavuuden kielloksikin nimitetty säännös on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteista. Yksinkertaistaen sanottuna sen tarkoituksena on estää ketään tutkimasta tai rankaisemasta kahdesti samasta asiasta. Kuitenkin, kuten tässä tutkielmassa tulee esiin, *ne bis in idem* -periaatteen taustalla on hyvin monia suurempiakin tavoitteita kuin ainoastaan yksilön suojaaminen uudelta prosessilta, joka tietysti on äärimmäisen tärkeä tavoite jo itsessään. Periaatteen tarkoituksena on myös muun muassa suojata ihmisoikeuksien toteutumista yleisesti, lisätä oikeusvarmuutta ja lakisidonnaisuutta, parantaa prosessiekonomista tehokkuutta sekä suojella yksilön henkilökohtaista vapautta.⁴

² Van Bockel 2009, s. 2.

³ Aihepiiriä ovat Suomessa tutkineet erityisesti Dan Helenius, Kenneth Hellsten sekä Mikko Vuorenpää.

⁴ Van Bockel 2009, s. 28.

Ne bis in idem -periaate kuuluu perinteisesti rikosoikeuden alaan, mutta on nyttemmin aiheuttanut haasteita erityisesti maissa, joissa hallinto- ja rikosprosessi ovat lainkäytössä eriytettyinä toisistaan. Tällainen järjestelmä on muun muassa meillä Suomessa sekä naapurimaassamme Ruotsissa. Kaksiraiteisissa lainkäyttöjärjestelmissä hallinto- ja rikosprosessissa voidaan tietyissä tapauksissa saman asian osalta tutkia kummassakin instanssissa itsenäisesti toisen millään lailla vaikuttamatta toiseen. Ratkaisut ovat myös täysin itsenäisiä, koska oikeusvoiman ei olla katsottu ylittävän prosessirajoja. Tähän soveltuva tilanne syntyy esimerkiksi juuri verotukseen liittyvissä laiminlyöntitilanteissa, joista voidaan rangaista sekä hallinnollisella että rikosoikeudellisella sanktiolla.

Oikeudellinen järjestelmämme on ollut edellä luonnehditun kaltainen jo pitkän aikaa, joten se ei suinkaan ole pelkästään ristiriidan aiheuttajana. Ongelmallisuus tässä tapauksessa johtuu siis siitä, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on 2000-luvulla useassa ratkaisussaan määritellyt joidenkin kansallisen lainsäädäntömme mukaan hallinnollisten sanktioiden olevan ihmisoikeussopimuksen mukaan luonteeltaan rikosoikeudellisia⁵. Ongelman syntyminen ei siis ole johtunut muutoksista sääntelyyn, vaan EIT:n tulkintalinjan uudistamisesta. Näiden linjausten seurauksena ne bis in idem -periaatteen on katsottu soveltuvan tapauksiin, joita verotuksellisessa seuraamusjärjestelmässämme on tutkittu sekä veroprosessissa että rikosprosessissa. Täten vero-oikeudellisen tutkimuksen näkökulmasta katsottuna tilanne on äärimmäisen mielenkiintoinen verotuksen seuraamusjärjestelmän hallinto- ja rikosprosessin välimaastoon sijoittumisen vuoksi.

Suomessa tilanne alkoi olla oikeudellisessa mielessä todella epätydyttävä, sillä aiempi menettelytapamme veronkorotuksen ja verorikossyytteiden välillä ei sopinut lainkaan yhteen ne bis in idem -periaatteen kanssa. Tämän seurauksena Suomelle annettiin useita langettavia tuomioita Euroopan ihmisoikeustuomioistuimelta EIS:n rikkomisesta tältä osin. Kaksoisrangaistavuuden kieltoa ja verotusta koskeneiden useiden tuomioistuinkäsittelyiden, uusien tulkintalinjojen se-

⁵ Tästä mm. Zolotukhin v. Venäjä 10.2.2009 ja Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009.

kä jopa lainsäädännön kehittämistarpeesta annettujen suoranaisten kehotusten⁶ jälkeen olikin selvää, että uuden lainsäädännön tarve oli todellinen. Tämän tuloksena luotiin laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (EPVTL, 8.11.2013/781).

1.2 Tutkimustehtävä ja tehdyt rajaukset

Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) tuli voimaan joulukuun 2013 alussa. Lain säätämishetken jälkeen kirjoittelu kyseisestä oikeudellisesta ongelmasta *ne bis in idem* -periaatteen ja verotukseen liittyvän seuraamusjärjestelmän välillä on tyrehtynyt hiljalleen. Kuitenkin tuomioistuimissa aihe on edelleen pinnalla ja tämänkin vuoden ensimmäinen ratkaisu Korkeimmassa oikeudessa koski kyseistä aihepiiriä sivuavasti⁷. Liekö kirjoittelun rauhoittumisen syynä se, että oikeusoppineet saivat 2010-luvun taitteessa totaalisesti tarpeekseen tästä aiheesta runsaan kirjoittelun vuoksi, vai että lainsäätäjä on onnistunut tehtävässään ja ongelma on poistunut. Tämä minun on tarkoitus selvittää tässä tutkielmassani. Lähtökohtaisesti itse en ole lainsäätäjän täydellisestä onnistumisesta täysin vakuuttunut. Tutkimuksen tarve on siis nähdäkseni ilmeinen. Lisäksi tarkoituksenani on avata muutenkin tarkoin lakia erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) selvittääkseni, kuinka sitä tulisi tulkita ja mitä epäselvyyksiä se edelleen jättää asiantilaan.

Tutkimusaiheeni valitsin jo alustavasti muutama vuosi sitten lähtiessäni tutkimaan *ne bis in idem* -periaatteen ongelmallisuutta yleisesti. Tämän jälkeen Suomeen tuli voimaan laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013), joka jäi mieleeni vahvasti. Olin hyvin kiinnostunut siitä, kuinka Suomessa vaikeahkoa ristiriitatilannetta kansallisen sääntelyn ja *ne bis in idem* -periaatteen välillä oli lähdetty ratkomaan lainsäädännöllisin keinoin.

⁶ Kts. tästä mm. KKO 2010:45 ja TrVM 9/2010 vp.

⁷ KKO 2016:1.

Ajoituksellinen lähtökohta tutkimukselle on mielestäni myös oikein oivallinen. Tässä välissä olen seurailut tilannetta, joka — kuten edellä jo mainittu — kirjoittelun osalta on hiipunut hiljalleen, mutta tuomioistuinkäsittelyt sitä vastoin ovat jatkuneet edelleen. Koen, että kirjoittelun vähyys aiheesta lainsäädännön muutosten jälkeen jättää tarvetta tällaiselle tutkimukselle. Luonnollisesti opiskelutaustani julkisoikeuden parissa vaikutti ratkaisuuni, ja koinkin mielekkääksi tarttua ihmisoikeusperustaiseen aiheeseen, joka nivoo yhteen koko opiskeluaikana kerryttämäni oikeudellisen osaamisen.

Tutkielmani erityisenä mielenkiinnonkohteena on laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013), jonka sisältöä ja onnistuneisuutta tulen tutkimaan *ne bis in idem* -periaatteen kontekstissa. Tutkimukseni tärkeimpänä kysymyksenä on otsikoinnin mukaisesti se, kuinka hyvin uusi lainsäädäntö vastaa *ne bis in idem* -periaatteen sisältöä ja perimmäistä tarkoitusta. Tutkielmassa pitäydyn Euroopan ihmisoikeussopimuksen artiklassa tästä periaatteesta, sillä kyseinen lakikaan ei ulotu rajat ylittäviin tapauksiin, joista sääntelyä löytyy muista kansainvälisistä sopimuksista. Tarkoitukseni ei ole paneutua *ne bis in idem* -periaatteen sisältämään problematiikkaan yleisesti, vaikka toki pääasian ohessa tulen pohtimaan myös joitain vielä hieman epävarmoja tulkitilanteita kyseisen periaatteen tulkinnassa. Mielestäni tutkimuksen onnistumisen kannalta sen sisällön avaaminen ja pohdinta on myös jossain määrin välttämätöntä periaatteen ollessa keskiössä olevan lain syntymisen perustana.

Tutkielmani kokonaisuudessaan keskittyy valtiosisäisiin veronkorotusta ja veropetosyytettä koskeviin prosesseihin. Näin ollen, en juurikaan puutu erityisesti tullinkorotusta koskeviin asioihin. Toki suurin osa asioista on samoja myös tullinkorotusten kohdalla, joten niiden laaja erillinen käsittely tässä vero-oikeudellisessa tutkielmassa ei mielestäni ole tarkoituksenmukaista. Pysyttelen tässä tutkielmassani tarkoituksella suurilta osin tuloverotuksen piirissä, muita verolajeja käsittelen ainoastaan muun ohessa. Tämä siitä syystä, että kyseisen aihepiirin ratkaisuja on paljon tuloverotuksen alalta ja muiden verolajien käsittely veisi mielestäni turhaan resursseja, jotka voin tässä käyttää analyysin sy-

vermälle viemiseen. Perusproblematiikka on kuitenkin näissä kaikissa samankaltainen.

Tutkimustehtäväni toteuttamiseksi perehdyn heti alkuun melko lyhyesti ja tiivistysti Euroopan ihmisoikeussopimuksen taustaan, sisältöön ja sopimuksen perimmäiseen tarkoitukseen. Tämän pohjustuksen jälkeen jatkan ne bis in idem -periaatetta koskevan artiklan esittelyyn ja sen sisällön pohdintaan. Näistä rakentuu johtopäätöksien pohdinnan kannalta merkittävin teoriapohja ja ilman näiden todellista ymmärtämistä tämän tutkielman toteuttaminen olisi lähes mahdotonta. Kolmannessa pääluvussa mennään varsinaisesti jo verolainsäädännön sisältöön, vaikka toki vero-oikeudellisesta tutkielmasta ollessa kyse, verotus aiheena pysyy pinnalla koko ajan esimerkkien tai muiden vastaavien keinojen avulla. Tässä avaan koko veroseuraamusjärjestelmän sisältöä ja rikkeistä seuraavia sanktioita, joiden ympärille ne bis in idem -problematiikka juuri selvimmin on syntynyt. Kyseisen luvun on tarkoitus auttaa lukijaa problematiikan sijoittamisessa käytännön maailmaan. Näiden asiaa taustoittavien lukujen jälkeen tullaan tutkimukseni kannalta keskeisimpään osioon, jossa kiinnostuksen kohteena on laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013). Tässä luvussa kerron ensin lain sisällöstä, jonka jälkeen siirryn tekemään havaintoja sen vaikutuksista oikeustilaan. Viidennessä luvussa kootaan kaikki asiat vielä tiiviisti yhteen sekä pohditaan johtopäätöksiä. Tässä luvussa tarkoitukseni on myös avata ajatuksiani tulevaisuudessa asian kannalta mahdollisien tapahtumien osalta sekä esittää perusteltuja ratkaisuehdotuksia.

Tutkielmassa tulen käyttämään välillä lyhyempiä ilmaisuja pitääkseni tekstin hyvin ymmärrettävänä ja saadakseni ajatukseni mahdollisimman hyvin esille. Usein täsmentävien sanojen suuren määrän vuoksi lauseesta tulee turhan pitkä ja sen sanoma katoaa helposti näiden sanojen keskelle. Tästä syystä siis esimerkiksi kirjoittaessani ihmisoikeussopimuksesta, tarkoitan juuri Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimusta tai nimittäessäni ne bis in idem -periaatetta kak-

soisrangaistavuuden kielloksi, ymmärrän silti sen käsitteellisen suppeuden ja tarkoitan koko periaatteen sisältöä.

1.3 Tutkimuksen metodologiset lähtökohdat ja keskeinen lähteaineisto

Tutkimukseni tehtävän selvittämiseksi tulen käyttämään lähes koko tutkielman läpi oikeusdogmaattista eli lainopillista metodologiaa. Pääasiassa tulen siis tutkimaan ja tulkitsemaan lain erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) sisältöä lähtien liikkeelle sen valmistelutöistä. Sen ohella on välttämätöntä myös paneutua ne bis in idem -periaatteen sanamuotoon ja olemukseen. Myös näiden sijoittamisella oikeudelliseen kenttään sekä mahdollisten ristiriitatilanteiden etusijasäännöksiä pohdinnalla on suuri merkitys tutkimustehtävän kannalta. Lain tulkinnan ja systematisoinnin lisäksi tutkimukseni tehdään myös punnintaa eri oikeusperiaatteiden välillä.

Tutkimustehtäväni kannalta on mielestäni perusteltua tehdä oikeusdogmaattista tutkimusta, sillä kyse on voimassaolevan oikeuden sisällön ja sen merkityksen tutkimuksesta⁸. Koen, että muiden metodien avulla ei päästä kiinni niin vahvasti tarkastelussa olevien oikeusperiaatteiden ja lainsäädännön ydinkysymyksiin. Tutkimus pysyy suurilta osin käytännöllisen lainopin puolella, sillä ongelmallisuus asiassa on juuri käytännön maailmassa merkittävin. Koen vero-oikeuden tutkimuksen olevan hyvin käytännönläheistä, eikä tällöin ole näkemykseni mukaan järkevää sukeltaa kovinkaan syvälle teoreettiseen maailmaan. Toki aiheen ollessa sekoitus rikos-, vero- ja valtiosääntöoikeutta, tarjoaa erityisesti näistä jälkimmäinen myös syvempää aiheen pohdiskeluun.

Tutkielman loppupuolella luvussa 4.2 tulee näkymään myös oikeusvertailun piirteitä selvittäessäni suomalaisen lainkäytön tilaa tällä hetkellä, jolloin peilaan sitä

⁸ Hirvonen 2011, s. 21-22.

analyysin osana myös muun muassa Ruotsin ja Norjan vastaaviin menettelytapoihin. Lisäksi johtopäätöksiä ja tulevaisuuden tapahtumien käsittelyssä on nähtävissä oikeuspoliittisen eli *de lege ferenda* –tutkimuksen piirteitä. Tällaiset täydentävät metodit ovat mielestäni hyvin sopivia tutkimustehtävän kannalta, sillä kyseessä on tutkielma, jossa kyseenalaistetaan voimassaolevan lain sisällön soveltuvuus ihmisoikeuksien kannalta ja sen ohessa myös etsitään parasta mahdollista menettelytapaa oikeustilan stabiloimiseksi. Nämä tuntuvat myös itselleni kaikkein mieluisimmalta tavalta tutkia säännöksen sisältöä ja olemusta. Koen tutkielman jäävän pelkän lainopin metodia käyttäen hieman pintapuoliseksi, joten miellän näiden tutkimusotteiden mukaan ottamisen lopputuloksen kannalta hyvin merkitykselliseksi.

Varsinaisessa analyysiosassa keskeisimpänä lähdeaineistonani tulee olemaan laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) sekä hallituksen antama esitys siitä perusteluineen (191/2012). Tässä vero-oikeudellisessa tutkielmassani pidän ensiarvoisen tärkeänä päästä sisälle lain tarkoitukseen, jonka jälkeen sen linkittäminen yleisiin oppeihin ja periaatteisiin tapahtuu loogisesti, jotka juuri ovat oikeusdogmaattisen tutkimuksen tehtäviä⁹. Koska kyseessä on pro gradu -tutkielma, olen tutkimusprosessin aikana pyrkinyt analysoimaan asioita itsenäisesti mahdollisimman pitkälle välttääkseni vain muiden tutkijoiden oivaltamien asioiden toistamista tekstissäni. Tässä tutkielmassani tarkoituksena on siis itse oivaltaa ja sitä kautta luoda tutkimusellisessa mielessä kiinnostavaa tekstiä. Näiden oivalluksien tekemiseksi on kuitenkin tunnettava myös aiempaa kirjallisuutta aihepiiristä melko laajasti. Pelkän lakitekstin tueksi käytänkin monipuolisesti kirjallisuutta ja oikeuskäytäntöä taustateorioiden selvittämiseksi sekä tulkinta-avuksi.

Kirjallisuutta erityisesti *ne bis in idem* -problematiikasta on runsain mitoin, mutta olen pyrkinyt näistä teoksista löytämään tämän tutkimuksen kannalta olennaimmat. Oikeudellisen perustan ja taustalla olevien asioiden kuvaamisessa olen käyttänyt suurelta osin apuna *Matti Pellonpään* tutkijakollegoidensa kanssa kir-

⁹ Hirvonen 2011, s. 22.

joittamaa teosta Euroopan ihmisoikeussopimus sekä *Matti Myrskyn* ja *Timo Rabinän* kirjaa Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Puolestaan ne bis in idem-periaatteen problematiikkaan olen paneutunut Euroopan ihmisoikeussopimus-tekstin, sen esitöiden sekä oikeustapausten kautta. Lisäksi olen käyttänyt aineistona erityisesti *Dan Heleniuksen* ja *Kenneth Hellstenin* artikkeleita sekä useita ulkomaisia lähteitä aiheesta. Näiden metodien ja lähteiden avulla pääsen tutkielman lopuksi esittämään hyvin perusteltuja kannanottoja tämänhetkisestä oikeustilasta sekä pohtimaan aihepiirin tulevaisuuden näkymiä.

2 EUROOPAN IHMISOIKEUSSOPIMUKSEN NE BIS IN IDEM - PERIAATE

2.1 Euroopan ihmisoikeussopimus

2.1.1 Sopimuksen sisältö ja tarkoitus

Toisen maailmansodan tapahtumien jälkeen maailmalla nousi esiin tarve estää vastaavat tapahtumat tulevaisuudessa. Tämän tavoitteen ajateltiin toteutuvan erityisesti valtioiden välisen lähemmän yhteistyön sekä yksilön perusoikeuksien turvaamisen myötä.¹⁰ Johdantotekstinsä mukaan ”Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi” syntyi Yhdistyneiden kansakuntien (YK) antaman Ihmisoikeuksien yleismaailmallisen julistuksen toimeenpanijaksi ja tunnustajaksi. Pääasiallisena tavoitteena oli siis turvata maailmanlaajuisesti sopimuksessa olevien perusvapauksien avulla maailmanrauhan ja oikeudenmukaisuuden toteutuminen. Perusoikeuksien toteutumisen kannalta tärkeänä pidettiin erityisesti ihmisoikeuksien syvällistä ymmärtämistä ja kunnioitusta sekä poliittisen demokratian toimivuutta.¹¹ Sopimuksen ratifioineiden valtioiden hallitukset sitoutuivat toteuttamaan näitä asetettuja tavoitteita.

Euroopan ihmisoikeussopimus avattiin ratifioitavaksi vuoden 1950 marraskuussa. Se tuli kuitenkin voimaan vasta noin reilun kolmen vuoden kuluttua kun Euroopan Neuvoston silloisista jäsenmaista viimeinenkin, Luxemburg, ratifioi sopimuksen 3.9.1953. Nykyään Euroopan ihmisoikeussopimuksen allekirjoittaneita valtioita on yhteensä 47. Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi on täydentynyt hiljalleen 16 lisäpöytäkirjalla, joista osa on sittemmin jo kumottukin.¹² Euroopan ihmisoikeussopimusta lisäpöytäkirjoihin pidetään nykyisin maailman tehokkaimpana ihmisoikeussopimuksena. Sopimus

¹⁰ Sharpe 2010, s. 16-18.

¹¹ Euroopan ihmisoikeussopimus, s. 5.

¹² Pellonpää, Gullans, Pölönen & Tapanila 2012, s. 12-13.

ei ole sisällöltään kattavin tai modernein, mutta sopimuksen valvontajärjestelmä on muita kansainvälisiä sopimuksia selkeästi edellä oikeudellisesti sitovine päättöksineen.¹³

Euroopan ihmisoikeussopimuksen määräykset jaetaan yleensä kirjallisuudessa kolmeen ryhmään niiden luonteen perusteella. Ensimmäisessä ryhmässä ovat klassiset vapausoikeudet, kuten sananvapaus ja henkilökohtaisen vapauden suoja. Näiden tyypillinen piirre on yksilön vapauden korostaminen ja valtion puuttumattomuus yksilön elämään. Toisen sukupolven oikeudet ovat taloudellisia, sosiaalisia ja sivistyksellisiä oikeuksia, joiden osalta valtiolta taas odotetaan tosiasiallista oikeuksia edistävää toimintaa.¹⁴ Näiden oikeuksien sopimukseen sisällyttämisestä käytiin suurta debattia jo sen ensimmäistä versiota luodessa, sillä silloin vasemmistomieliset edustajat olivat kovasti näiden sopimukseen kuulumisen kannalla¹⁵. Sopimukseen kuuluu lisäksi vielä kolmannen ryhmän oikeuksia, jotka ovat tyypillisesti kollektiivisia, erityisesti kehitysmailla merkityksellisiä oikeuksia, kuten oikeus rauhaan ja kansojen itsemääräämisoikeus¹⁶.

Ihmisoikeussopimus on luonteeltaan pääsääntöisesti melko tiukka ja ehdoton, joka on luettavissa selkeästi heti sen ensimmäisestä artiklasta¹⁷. Ensinkin tuon artiklan mukaan valtioiden ("The High Contracting Parties") on varmistettava tai turvattava ("secure") sopimuksessa määritellyt oikeudet. Tässä kyse ei ole siis vain siitä, että sopimuksen päämääriin päästään, vaan artikloja on noudatettava täsmälleen niiden määräysten mukaan. Toiseksi sopimuksen oikeudet on turvattava kaikille valtion lainkäyttövallan piirissä oleville ("to everyone within their jurisdiction"). Näin ollen EIS:n oikeudet ja vapaudet eivät koske ainoastaan sopimusvaltion kansalaisia, vaan ihan jokaista, mukaan lukien oikeushenkilöitä, kuten osakeyhtiöitä ja yhdistyksiä. Pääsääntöisesti valtion lainkäyttövalta ulottuu sen rajojen sisäpuolella tapahtuviin asioihin, mutta poikkeuksellisesti on

¹³ Ojanen 2015, s. 80.

¹⁴ Pellonpää ym. 2012, s. 27.

¹⁵ Schabas 2015, s. 4.

¹⁶ Pellonpää ym. 2012, s. 28.

¹⁷ EIS 1 art.: "The High Contracting Parties shall secure to everyone within their jurisdiction the rights and freedoms defined in Section I of this Convention."

mahdollista, että sopimusmääräykset ulottuvat joiltain osin myös rajojen ulkopuolelle, tai että niitä ei voida ulottaa rajojen sisäpuolellakaan aivan kaikkiin asioihin.¹⁸ Ihmisoikeussopimus on tarkoitettu suojaamaan vain ihmisoikeuksien minimitaso. Tästä syystä sopimusvaltiot voivat mennä pidemmälle ihmis- ja perusoikeuksien suojaamisessa, kuten Suomessakin on osittain tehty.¹⁹

2.1.2 Ihmisoikeussopimus suomalaisessa lainkäyttöjärjestelmässä

Suomessa ihmiset kuuluvat kolmen erilaisen instanssin luoman perusoikeusjärjestelmän piiriin: Suomen perustuslain antaman laajahkon perusoikeussuojan, Euroopan Unionin perusoikeuskirjan myötä luoman järjestelmän sekä kansainvälisten sopimuksien, kuten Euroopan ihmisoikeussopimuksen, perusoikeussuojan alaan. Kansainvälisten sopimusten tehtävänä yleensä on lähinnä täydentää valtion omaa perustuslain takaamaa perusoikeussuojaa.²⁰ Euroopan ihmisoikeussopimus tuli maassamme voimaan Suomen liittyttyä Euroopan neuvoston jäseneksi vuonna 1989 ja ratifioitua sopimuksen vuoden kuluttua tästä²¹. Sen tarkoituksena on turvata yksilön ihmisoikeuksia julkisen vallan väärinkäytöltä ja Ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännön onkin sanottu parantaneen oikeusturvan takeita sekä kansallisissa tuomioistuimissa että viranomaistoiminnassa. Veroasioissa Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on puuttunut muun muassa mielivaltaiseen verotukseen sekä oikeusperiaatteiden toteuttamiseen.²²

EIS on lisäpöytäkirjoineen Suomessa voimassa tavallisen lain tasoisena säädöksenä. Vaikka blankettilaki hyväksyttiin perustuslainsäätämisyjärjestyk-

¹⁸ Tästä esimerkkinä Kyproksen hallituksen toimivalta, joka ulottuu vain Etelä-Kyprokseen, eikä silloin ole vastuussa Pohjois-Kyproksella tapahtuneista rikkomuksista. Pellonpää ym. 2012, s. 15-24.

¹⁹ Hirvelä & Heikkilä 2013, s. 5.

²⁰ Ojanen & Scheinin 2010, luku 4.1.

²¹ Ojanen 2006, s. 6.

²² Äimä 2012, s. 376.

sä, ei siitä voida tehdä suoria johtopäätöksiä sen hierarkkisesta asemasta.²³ Perustuslakivaliokunta on EIS:n voimaansaattamiseksi annetusta laista antanut lausuntonsa (2/1990 vp), jossa se muun ohessa on määritellyt sopimuksen ja kansallisen lain välistä asetelmaa mahdollisissa ristiriitatilanteissa. Koska tavalliset *lex posterior* - tai *lex specialis* -periaatteet eivät välttämättä ratkaise tätä ongelmaa, on todettu, että lainkäyttäjien on annettava tulkinnallisesti ihmisoikeussopimuksen kanssa ristiriidassa oleville laeille sellainen merkitys ja sisältö, että ne ovat sopimuksen kanssa sopusoinnussa.²⁴ Voidaan siis puhua ihmisoikeusystävällisestä laintulkinnasta, jonka nykyisin voidaan myös katsoa kuuluvan Suomen perustuslain (731/1999) 22 §:n sisältöön²⁵. Tosiasiallisesti on myös niin, että ihmisoikeussopimuksen artiklat voivat saada lainkäytössä perustuslain tasoisen aseman ja etusijan muihin lakeihin nähden PL 106 §:n²⁶ nojalla. Tämä johtuu siitä, että monien perusoikeuksien kohdalla haetaan apua soveltamiseen ja tulkintaan juuri Euroopan ihmisoikeussopimuksen sisällöstä. Euroopan ihmisoikeussopimuksen on siis muiden ihmisoikeussopimusten tavoin sanottu saaneen vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen jälkeen ”välillisen” perustuslaillisen aseman.²⁷

Ihmisoikeussopimuksen soveltaminen perustuu suurilta osin sen valvontaelimen, Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen, ratkaisukäytäntöön, koska usein sanamuodonmukainen tulkinta ei selvitä tilannetta²⁸. Tässä kohtaa on hyvä huomata myös, että sopimusteksti on voimassa sen todistusvoimaisilla kielillä eli englanniksi ja ranskaksi²⁹, joten suomenkieliseen sanamuotoon ei yksinään käytännössä ole syytä vedota. Todistusvoimaisista kieliversioista on siis haettava tulkinta-apua, mikäli kotimaisella kielellä kirjoitettu versio jättää jotain avoi-

²³ Pellonpää ym. 2012, s. 63.

²⁴ PeVL 2/1990, s. 2-3.

²⁵ Pellonpää ym. 2012, s. 64.

²⁶ PL 106 §: ”Jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa, tuomioistuimen on annettava etusija perustuslain säännökselle.”

²⁷ Pellonpää ym. 2012, s. 77-79.

²⁸ Ojanen & Scheinin 2010, luku 4.3.3.

²⁹ PeVL 2/1990, s. 3.

meksi.³⁰ EIT on viitannut ratkaisukäytännössään Wienin yleissopimukseen³¹, jossa 31 artiklan ensimmäisessä kappaleessa määrätään, että valtiosopimusta on tulkittava vilpittömässä mielessä ja antamalla sopimuksessa käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä käytetty tavallinen merkitys. Siinä todetaan myös, että sanamuodon mukaista tulkintaa toteuttaessa on otettava huomioon sopimuksen päämäärä ja tarkoitus.³²

Ihmisoikeustuomioistuimen antamat ratkaisut ovat siis Suomessa oikeudellisesti sitovia kannanottoja, joten viranomaisen ja tuomioistuinten on otettava toimitamassaan lainkäytössä huomioon sopimustekstin lisäksi myös sen antamat ratkaisut. Lainkäyttäjät ovat enenevässä määrin vuosien varrella alkaneet ottaa huomioon ihmisoikeussopimuksen määräykset ja nykyisin myös ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisut tehokkaasti. Nykyään suomalaiset tuomioistuimet viittaavatkin usein ratkaisujensa perusteluiksi Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen antamiin ratkaisuihin asiasta.³³

2.2 Ne bis in idem -periaate ja sen tarkoitus

2.2.1 Ihmisoikeussopimuksen kielto tutkia ja rangaista kahdesti

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan ne bis in idem -periaate on yksi perustavanlaatuisista oikeusvaltion oikeusperiaatteista ja sen tarkoituksena on estää ketään tutkimasta tai rankaisemasta kahdesti samasta asiasta. Tämän periaatteen tarkoitusperät ovat melko monipuoliset ja vaihtelevat jonkin verran eri maissa. Tämä piirre on omiaan myös aiheuttamaan ristiriitoja valtioiden ja EIT:n välillä. Periaatteen päätarkoitukset ovat yksilön henkilö-

³⁰ Pellonpää ym. 2012, s. 65.

³¹ SopS 33/1980.

³² Koskinen 2011a, s. 15.

³³ Ojanen & Scheinin 2010, luku 4.3.3.

kohtainen vapaus ja suoja valtion mielivallalta, ihmisoikeuksien suojeleminen, oikeudenmukaisuus ja suhteellisuus, oikeusvarmuus, lainmukaisuus, oikeudenmukainen oikeudenkäynti, oikeusvoimaperiaatteen (*res judicata* -periaate) kunnioitus sekä prosessiekonominen tehokkuus.³⁴ Periaatteen tosiasiallista sisältöä paremmin avatakseni käsittelen vielä osaa näistä tarkemmin hieman jäljempänä.

Vaikka usein *ne bis in idem* -periaate nähdään sisältyvän oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaatteiden sääntelyyn, on Euroopan ihmisoikeussopimuksessa erotettu tämä omaksi periaatteekseen³⁵. EIS:n lisäksi sama periaate on myös kirjattu kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia (KP-sopimus, 7-8/1976) koskevan sopimuksen 14 artiklaan, Schengenin säännöstön (23/2001) 54 artiklaan sekä Euroopan unionin perusoikeuskirjan (2010/C83/02) 50 artiklaan, joka laajentaa kiellon valtion sisäisistä tilanteista unionin sisäisiin³⁶. Suomen sisäisestä lainsäädännöstä ei löydy varsinaista säännöstä kaksoisrangaistavuuden kiellosta, mutta sen katsotaan sisältyvän Suomen lakiin perustuslain (731/1999) sääntelemien 21 §:n oikeuteen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin sekä 22 §:n oikeusturvasäännöksen kautta.³⁷

Tässä tutkielmassa pääasiallisena mielenkiinnon kohteena olevan Euroopan ihmisoikeussopimuksen artikla kahdesti tutkimisen ja rankaisemisen kiellosta kuuluu seuraavasti:

- “1. Ketään ei saa saman valtion tuomiovallan nojalla tutkia uudelleen tai rangaista oikeudenkäynnissä rikoksesta, josta hänet on jo lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti.
2. Edellisen kappaleen määräykset eivät estä ottamasta juttua uudelleen tutkittavaksi asianomaisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn

³⁴ Van Bockel 2009, s. 28.

³⁵ Van Bockel 2009, s. 29.

³⁶ EIS 7. lisäpöytäkirja 4 artiklan mukaan ”under the jurisdiction of the same State”. Explanatory Report 1984, s. 6.

³⁷ Myrsky & Rabinä 2015, s. 399-400.

mukaisesti, jos on näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista tai jos aiemmassa prosessissa on tapahtunut sellainen perustavaa laatua oleva virhe, joka voisi vaikuttaa lopputulokseen.

3. Tästä artiklasta ei saa poiketa yleissopimuksen 15 artiklan perusteella.”

Artiklasta on jo sanamuodon mukaan luettavissa, että sillä on kaksoisfunktio: kielto rangaista sekä tutkia uudelleen. Samasta teosta yksilön ei tule joutua syytetyksi toistamiseen riippumatta siitä, onko hänet vapautettu vai tuomittu.³⁸ Tällä tavalla pintapuolisesti luettuna artiklan teksti vaikuttaa siis äärimmäisen yksinkertaiselta. Tosiasiassa käytännön soveltamistilanteissa on jouduttu ratkaisemaan lukemattomia ongelmia, joiden tulkintakäytännöstä jatkan tarkemmin luvussa 2.3.

2.2.2 Yksilön oikeusturvan takaaminen ja oikeustilan stabiilius

Ne bis in idem -periaatteen, kuten useiden muidenkin ihmisoikeussopimusten periaatteiden, selkeimpänä funktiona nähdään usein yksilön oikeusturvan takaaminen³⁹. Yksilöä pyritään suojaamaan lainkäyttäjän väärinkäytöksiltä. Käytännössä tällä tarkoitetaan tässä yhteydessä, että henkilöllä on oikeus voida kerran tutkituksi (ja rangaistuksi) jouduttuaan jättämään asia taakseen ilman pelkoa siitä, että asia otettaisiin uudelleen käsittelyyn. Yksilöä suojataan siis joutumasta uudelleen saman asian vuoksi henkisesti raskaaseen prosessiin.⁴⁰ Oikeusturvan suojaamisen voidaan kuitenkin nähdä sisältävän edellä listatuista tämän periaatteen tehtävistä useampia, erityisesti oikeuden- ja lainmukaisuuden sekä suhteellisuuden periaatteen.

Suomessa jokaiselle on taattu tämän perusoikeuden toteutuminen perustuslain nojalla, jossa määritellään, että ”jokaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyä

³⁸ Helenius & Hellsten 2010, s. 112.

³⁹ Kotimaisessa lainsäädännössä PL 21 §. Ojanen 2015, s. 26.

⁴⁰ Tästä myös Fischer v. Itävalta, kohta 29. Skoghøy 2007, s. 474-475.

asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä”. Tällä sanamuodoltaan avoimeen muotoon rakennetulla säännöksellä toteutetaan varsinaisesti EIS 6 artiklan sisältöä, jolla nähdään olevan hyvin kiinteä yhteys 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan kanssa. Huomionarvoista tässä kohtaa on, että ihmisoikeussopimuksen artiklat ulottuvat kuitenkin vain siinä tarkoitettuihin rikosoikeudellisiin asioihin, mutta perustuslain säännös ulottuu kaikkeen viranomaistoimintaan.⁴¹

Prosessioikeudessa tästä teemasta käytetään nimitystä varmuusperiaate. Varmuusperiaatteen mukaan asia tulee selvittää perusteellisesti, jotta päästään kyseisen tapauksen tietojen mukaan mahdollisimman oikeaan lopputulokseen. Tässä kohtaa on huomattava, ettei se välttämättä tarkoita samaa kuin aineellinen totuus, vaan on likiarvo aineellisesta totuudesta.⁴² Ne bis in idem -periaatteen vuoksi toistamiseen prosessoimisen ollessa kielletty, toteutuu varmuusperiaate nähdäkseni varmasti korkeammalla tasolla kuin ilman sitä.

Kaksoisrangaistavuuden kiellon tehtävänä on myös kehittää yleisellä tasolla oikeustilan stabiiliutta yksilön oikeusturvan suojaamisen rinnalla. Vaikka yksilön ihmisoikeuksien suojaaminen onkin erityisen tärkeää tässä yhteydessä, on periaatteen tarkoitus ulottua sitä kautta myös laajemmalle joukolle kehittäen yleistä uskoa oikeudellista järjestelmää kohtaan. Se, ettei kerran ratkaistua asiaa voida enää pääsääntöisesti käsitellä uudelleen, on omiaan lisäämään oikeusvarmuutta ja oikeudellisen yhteisön luottamusta ratkaisutoiminnan pysyvyyteen, yhdenvertaisuuteen sekä ennustettavuuteen.⁴³

Päätösten oikeellisuus, pysyvyys ja ennustettavuus ovat tärkeitä yksilölle myös mahdollisen oman prosessin kohtelun arvioinnin kannalta. Oikeusvarmuudella tarkoitetaan ratkaisujen ennustettavuuden lisäksi niiden lainmukaisuutta, eli yksilön suojaa lainkäyttäjän mielivaltaisilta ratkaisuilta. On hyvä muistaa, että vaikka Suomen kaltaisessa oikeusvaltiossa kyseinen seikka on melko itsensänselvyyss, ei näin ole kaikkialla. Ratkaisujen on oikeusvarmuuden periaatteen

⁴¹ Äimä 2011, s. 149, 153.

⁴² Virolainen 2012, s. 122-123.

⁴³ Lappalainen 2012b, s. 737. Skoghøy 2007, s. 474.

mukaan myös oltava linjassa oikeudellisen järjestelmän arvojen ja tavoitteiden kanssa.⁴⁴

2.2.3 Tehokkaan prosessimenettelyn edistäminen

Yksilön oikeusturvan turvaamisen lisäksi ne bis in idem -periaatteen on tarkoitus edistää tehokasta prosessimenettelyä ja sen tavoitteita⁴⁵. Rikoslainkäytölle on asetettu niin sanottuja tavoiteperiaatteita, joista keskeisimmät ovat edellä käsitelty varmuus, sekä tämän luvun keskiössä olevat joutuisuus ja taloudellisuus. Prosessiekonomian periaatteen tavoitteena on siis prosessi, joka etenee mahdollisimman nopeasti sekä muodostuu rahallisesti edulliseksi. Jotta prosessi olisi tältä kannalta mahdollisimman tehokas, on käytännössä pyrkimyksenä tarpeettomien prosessitoimien eliminointi ja tarpeellisten toimienkin toimittaminen vain niille välttämättömässä laajuudessa. Käytännössä siis oikeudenkäynneistä tulisi koitua mahdollisimman vähän työtä ja kustannuksia niin yksilölle kuin tuomioistuimillekin. Huonon prosessiekonomian vuoksi voi olla niin, että asianosaiset alkavat vältellä prosessin aloittamista, vaikka se olisikin tarpeen. Puolestaan myös tarpeettomien prosessien aloittaminen voi lisääntyä asioiden viivyttämistarkoituksen saavuttamiseksi.⁴⁶ Kumpakaan näistä edellä mainituista ilmiöistä emme luonnollisestikaan toivo prosessiekonomisesta näkökulmasta.

Kahdesti tutkimisen ja rankaisemisen kiellolla nähdään olevan selkeä yhteys prosessin tehokkuuteen. Tieto siitä, ettei jo ratkaistua asiaa voida enää avata käsittelyyn, voi jo pelkästään vaikuttaa sekä esitutkintaviranomaisen että syytetyn huolellisuuteen tapauksen valmistelussa. Vaikka asia, jossa otetaan huomioon kaikki mahdolliset asianhaarat, voi kestää kerralla kauemmin, on se varmasti lopulta edullisempaa niin ajallisten kuin rahallistenkin resurssien kannalta kuin kaksi peräkkäistä menettelyä samasta asiasta.⁴⁷

⁴⁴ Äimä 2012, s. 101. Tästä myös Soikkeli 2003, s. 15.

⁴⁵ Helenius & Hellsten 2010, s. 113.

⁴⁶ Virolainen 2012, s. 123.

⁴⁷ Lappalainen 2012a, s. 753-754.

Niin mahdottomalta kuin se vaikuttaakin, ovat molemmat edellä esitellyt periaatteet nähtävissä ne bis in idem -periaatteen tärkeimpinä tavoitteina oikeusjärjestelmässä. Kyseiset periaatteet ovat täysin vastakkaisia ja on mahdotonta nähdä, että prosessi voisi olla samanaikaisesti täydellisellä tavalla mahdollisimman varma ja mahdollisimman taloudellinen. Prosessiekonomian periaate voi usein olla ristiriidassa edellä käsitellyn oikeusvarmuuden periaatteen kanssa ja näiden yhteensovittaminen todella haastavaa. Lainsäätäjän ja -käyttäjän on siis optimoitava periaatteiden toteutus tarkoituksenmukaiseksi kokonaisuudeksi. Erityinen vastuu tästä on tuomioistuimilla ja muilla lainkäyttäjillä.⁴⁸

2.3. Ne bis in idem -periaatteen soveltamisesta

2.3.1 Periaatteen soveltamisesta yleisesti

Jo aiemmin kerrotun mukaisesti tämän periaatteen sisällössä keskeistä on, että kertaalleen käsiteltyä rikosasiaa ei saada ottaa uudelleen käsittelyyn. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen linjauksen mukaan säännöksellä on nimenomaisesti tarkoitus suojata henkilöä kaksinkertaiselta rangaistukselta, mutta myös toiselta tutkinnalta, jotta henkilölle ei aiheudu käsittelystä kohtuutonta rasitetta⁴⁹. Merkitystä ei ole katsottu olevan sillä, onko henkilö ensimmäisessä käsittelyssä tuomittu vai vapautettu⁵⁰, eikä myöskään sillä, tulisiko toinen prosessi johtamaan lopulta tuomitsemiseen vai vapauttamiseen.

Poikkeuksellisesti uuden näytön esiin tullessa, voidaan asia käsitellä uudelleen, mikäli kyseiset seikat voisivat vaikuttaa käsittelyn ratkaisuun⁵¹. Tästä säädetään EIS 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan toisessa momentissa. Tämän mukaan kyse

⁴⁸ Virolainen 2012, s. 123.

⁴⁹ Zolotukhin v. Venäjä 2009, k. 78.

⁵⁰ Koskinen 2011a, s. 1.

⁵¹ Hirvelä & Heikkilä 2013, s. 752-753.

täytyy siis olla uusista tai vasta esiin tulleista seikoista, tai perustavaa laatua olevasta virheestä⁵². Se, voidaanko esimerkiksi esitutkinnan puutteellisuuden vuoksi vasta esiin tulevia seikkoja käyttää tämän säädöksen nojalla, ei selviä suoraan tästä.

Syventyessä edelleen ne bis in idem -periaatteen sisältöön, tulee soveltamisvaiheessa kysymykseen edellä mainittujen lisäksi seuraavia pohdittavia seikkoja:

1. Millä perusteella asia saa estävän laadun?
2. Milloin henkilö on lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi?
3. Missä tapauksessa toisessa prosessissa voidaan katsoa olevan kyse samasta asiasta?
4. Kuinka määritellään uuden tutkinnan alkaminen?

Ongelmalliseksi näiden käsitteiden ja asioiden määrittelyn tekee se, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin tulkitsee asioita lähes täysin autonomisella tasolla eikä tämä linja aina ole yhteneväinen valtion sisäisen tulkinnan kanssa. Valtioiden oikeudellisten järjestelmien erityispiirteitä ei siis oteta huomioon ratkaisupohdinnassa. Asian ollessa näin monitahoinen kuin tämän periaatteen kohdalla on todettu olevan, on erilaisia ratkaisuvaihtoehtoja ja ristikkäisiä tulkintalinjoja yhdenkin epätasällisen käsitteen kohdalla useita. Tästä huolimatta myös Suomen tuomioistuinten tulisi Euroopan ihmisoikeussopimusta tulkitessaan noudattaa tätä EIT:n luomaa linjaa sekä toteuttaa sopimuksen tarkoitusta ja päämäärää.⁵³

⁵² Englanninkielisen sopimustekstin mukaan siis "if there is evidence of new or newly discovered facts, or if there has been a fundamental defect in the previous proceedings".

⁵³ Pellonpää ym. 2012, s. 285-287.

2.3.2 Estävä laatu

Ratkaisun voidaan katsoa omaavan laadullisen estävyyden, mikäli asia on *rikosoikeudellinen* EIS:n tarkoittamalla tavalla. Mikäli asialla ei ole estävää laatua, ei se voi saada prosessuaalista estävää vaikutusta, joten se ei voi olla esteenä asian käsittelemiselle.⁵⁴ Ihmisoikeustuomioistuin on määritellyt rikosoikeudellisuuden käsitteen autonomisesti. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen autonomisen tulkinnan mukaan rikosoikeudellisen luonteen ovat saaneet muun muassa veronkorotus sekä polttoainemaksu, jotka suomalaisessa lainkäytössä ovat luokiteltuja hallinnollisiksi sanktioiksi⁵⁵. Kuitenkin useat muut Suomessa hallinnollisiksi sanktioiksi katsottavat, kuten paloturvallisuusrikkomuksen sanktiointi, eivät EIT:n mukaan ole rikosoikeudellisia⁵⁶.

EIT on suuren jaoston kokoonpanossa⁵⁷ tehdyssä ratkaisussaan *Zolotukhin v. Venäjä* linjannut, että asian luonnetta tulisi tulkita ihmisoikeussopimuksen 6 ja 7 artikloissa esiintyvien käsitteiden ”rikossyyte” ja ”rangaistus” mukaisesti, ja on myöhemmissä ratkaisuissa vakiinnuttanut myös tämän tulkintarajanvedon⁵⁸. Tätä linjausta on yleisesti tulkittu niin, että asian todellista luonnetta selvittämään on käytettävä nimenomaan ratkaisutoiminnassa kehittyneitä *Engel*-kriteereitä⁵⁹, joiden tarkoitus on erotella hallinnollinen ja kurinpidollinen toimenpide toisistaan⁶⁰. Nämä kolme kriteeriä ovat: teon oikeudellinen luonnehdinta kansallisen lain mukaan, normin todellinen luonne ja määrättävissä olevan sanktion ankaruus. Näistä ensimmäinen ratkaisee asian ensisijaisesti ja riittää jo yksinään täyttyessään määrittelemään asian rikosoikeudelliseksi. Mikäli siis teko katsotaan rikosoikeudelliseksi kansallisen lainsäädännönkin mukaan, ei

⁵⁴ Helenius & Hellsten 2010, s. 117-118.

⁵⁵ Samoin tästä mm. Ruotsissa ja Norjassa.

⁵⁶ Hirvelä & Heikkilä 2013, s. 753-754.

⁵⁷ Asia voidaan EIS 43.2 artiklan mukaan ottaa suuren jaoston käsittelyyn ”jos asiaan liittyy yleissopimuksen tai sen pöytäkirjojen tulkintaan tai soveltamiseen vaikuttava taikka yleiseltä merkitykseltään tärkeä kysymys.”

⁵⁸ *Zolotukhin v. Venäjä* 2009. Samoin mm. *Ruotsalainen v. Suomi* 16.6.2009 ja *Lucky Dev v. Ruotsi* 27.11.2014.

⁵⁹ Syntyneet ratkaisussa *Engel ym. v. Alankomaat* 8.6.1976.

⁶⁰ Näin mm. KKO 2010:45, k.11. Kirjallisuudessa Helenius & Hellsten 2010, s. 118.119.

ole tarvetta erilliselle tulkinnalle. Tällöin jo sen perusteella yksilö saa taattua oikeusturvansa prosessissa, joten ei ole syytä, miksei EIS soisi hänelle sitä.⁶¹

Mikäli asia ei selviä vielä ensimmäisen kriteerin kohdalla, punnitaan asian sisältöä kahden viimeisen, keskenään vaihtoehtoisen, kriteerin mukaan⁶². Normin todellisen luonteen ratkaisun lähtökohtana on siitä määrätty seuraamus. Tässä teosta todellisesti määrättävää sanktiota ei voida arvioida tapauskohtaisesti, vaan asiaa on ajateltava mahdollisen maksimirangaistuksen kautta. Rikosoikeudellisten normien tunnusmerkkeinä voidaan pitää sitä, että niiden tarkoituksena on rankaisu ja ennaltaehkäisevän pelotevaikutuksen luominen⁶³ sekä ne kohdistuvat laajaan kohdejoukkoon. Puolestaan pelkästään ennaltaehkäisevät sekä restitutiiviset ja kompensatoriset normit ovat usein eirikosoikeudellisia⁶⁴. Luonteeltaan ankarimmat, eli vapausrangaistukset, ovat lähes poikkeuksetta rikosoikeudellisia. Kuitenkin EIT:n ratkaisukäytännöstä on huomattavissa, ettei tuomioistuimien ota juurikaan huomioon sanktion ankaruutta arvioitaessa rahallisten rangaistusten suuruutta. Ainoastaan rahamäärän perusteella ei siis kunnolla voida arvioida kolmannen Engel-kriteerin täyttymistä.⁶⁵

2.3.3 Estävä vaikutus

Toiseksi asiassa on selvittävä, mistä hetkestä lähtien on katsottava, että asia on jo käsitelty lopullisesti. Pohdinnassa tässä kohtaa on siis kysymys siitä, koska henkilöä katsotaan tutkitun *kahdesti* ja koska puolestaan ei. Ihmisoikeussopimuksen sanamuodon mukaan vain asia, joka on lopullisesti ratkaistu

⁶¹ Helenius 2010, s. 768.

⁶² Vuorenperä 2010a, s. 95. Kuitenkin EIT on myös joissain ratkaisuihissaan esittänyt, että kriteerejä ei punnittaisikaan erikseen jokaista, vaan kumulatiivisesti. Tästä esim. Jussila v. Suomi 23.11.2006, k. 30-31.

⁶³ Ks. esim. Zolotukhin v. Venäjä 2009, k. 55.

⁶⁴ Tästä esim. Escoubet v. Belgia 28.10.2009.

⁶⁵ Helenius 2010, s. 768.

kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn⁶⁶ mukaan, voi luoda estävän vaikutuksen.⁶⁷ On huomattava siis, että samassa prosessissa määrätty useampi rangaistus ei kuulu ne bis in idem -periaatteen alaan⁶⁸.

Lähtökohtana tässä kysymyksessä EIT:n ratkaisukäytännön mukaan on kansallisen sääntelyn mukainen tulkinta⁶⁹. Asia on näkemykseni mukaan ongelmaton siltä osin, kun tapauksessa kyse on kahdesta puhtaasti kotimaisen lainkäytön mukaisesta rikosoikeudellisesta teosta. Ongelmaksi ovatkin muodostuneet asiat, joissa toisena prosessina on kotimaisen lainkäytön mukaan eirikosoikeudellinen asia, kuten Suomessa veronkorotus, jonka EIT katsoo rikosoikeudelliseksi luonteeltaan. Ensinnäkin, veronkorotusta ei selvästi ole määrätty valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaan, kuten säännellään EIS:n artiklassa, mutta siinä on varmasti otettu kantaa asian tosiseikkoihin.⁷⁰ Toiseksi veronkorotusasiasta on vaikeampi sanoa sen vireilletulohetkeä varmasti kuin perinteisessä rikosasiassa.

Tästä kysymyksestä vaikuttaa olevan eniten erilaisia näkemyksiä eikä selkeää tulkintalinjaa ole saatu vakiinnutettua. Ratkaisun lopullisuuden määrittelemiseksi on esitetty muun muassa sitä hetkeä, kun kaikki tavanomaiset muutoksenhakukeinot ovat käytetty, tai kun henkilö on suorittanut saamansa sanktion (esimerkiksi maksanut veronkorotuksen⁷¹). Pääasiallisesti kirjallisuudessa on esitetty, että ratkaisu on lopullinen, kun sen säännönmukainen muutoksenhakuaika on umpeutunut. Tämäkään tulkinta ei ole aivan ongelmaton, sillä EIT on ratkaisussaan *Nikitin v. Venäjä*⁷² todennut rikkomuksen, koska tuomioistuimen näkemyksen mukaan säädetty yhden vuoden muutoksenhakuaika oli liian pitkä.⁷³ Suomessa veronkorotustapauksissa

⁶⁶ Huom. tästä, että käännöksen sanavalinta ei ole täysin onnistunut, sillä alkuperäistekstissä tämä on "penal procedure".

⁶⁷ Helenius 2010, s. 769.

⁶⁸ Hirvelä & Heikkilä 2013, s. 758.

⁶⁹ Tästä esim. *Storbråten v. Norja* 1.2.2007.

⁷⁰ Hellsten 2010, s. 532-533.

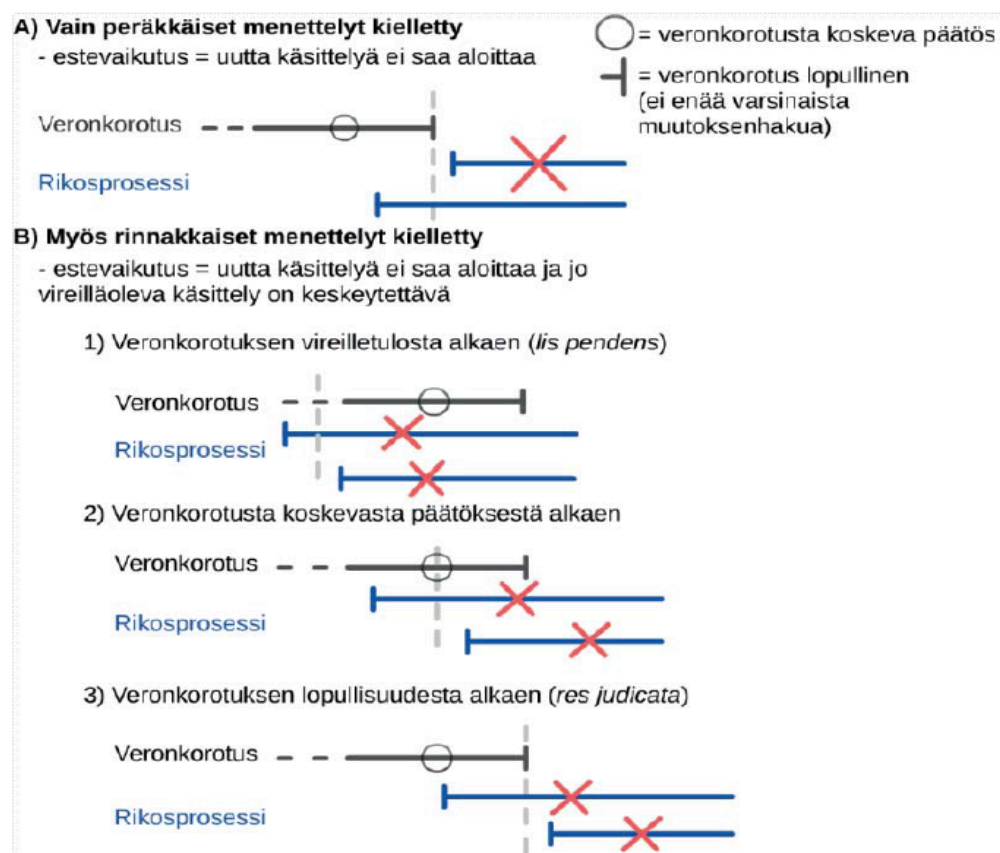
⁷¹ Näin tapauksessa KKO 2010:45, mutta toisin Turun hovioikeus (THO) 2010:2.

⁷² *Nikitin v. Venäjä* 20.07.2004.

⁷³ Helenius 2010, s. 770.

muutosta voi hakea viiden vuoden sisällä verovuoden päättymisestä⁷⁴, mutta tähän EIT ei ainakaan toistaiseksi ole ottanut kantaa.

Seuraavassa Juho Rankisen kuviossa selvitetään mielestäni selkeästi yleisessä keskustelussa pitkään olleet eri vaihtoehdot ne bis in idem -periaatteen soveltamiselle prosessien keskinäisen ajallisen sijoittumisen mukaan. Kyseinen kuvio on tehty korkeimman oikeuden ratkaisussa KKO 2013:59 tästä kysymyksestä suorittaman pitkällisen harkinnan pohjalta.



Kuvio 1. Prosessien ajallinen ulottuvuus ja ne bis in idem -periaatteen soveltuminen.⁷⁵

Kuten kuvioista 1 on luettavissa, asiassa on selvää, että täysin peräkkäiset menettelyt ovat kiellettyjä, sillä se on jo luettavissa EIS:n sanamuodosta. Puhut-

⁷⁴ VML 64.1 §: "Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on tehtävä oikaisuvaatimus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta."

⁷⁵ Rankinen 2014, s. 227.

taessa peräkkäisistä menettelyistä tarkoitetaan siis, että veronkorotuksen säännönmukaisen oikaisuvaatimuksen määräaika on umpeutunut ennen toisen prosessin vireillepanoa. Ongelmallisia puolestaan ovat tilanteet, jossa prosessit ovat osittain tai kokonaan päällekkäisiä. Vaihtoehtoina estevaikutuksen syntymishetkelle ovat: 1) veronkorotuksen vireilletulo, 2) veronkorotusmääräyksen tekeminen tai 3) veronkorotuspäätöksen lopulliseksi tuleminen. Tässä ensimmäinen vaihtoehto ilmentää siis *lis pendens* - eli vireilläolovaikutuksen sisältöä ja kolmas puolestaan *res judicata* - eli oikeusvoimavaikutuksen sisältöä. Asia on tältä osin hieman avoin, kuten on huomattavissa myös kyseessä olleessa ratkaisussa KKO 2013:59, josta annettiin useampi eriävä mielipide, sillä jäsenet olivat tulkinneet täysin eri tavoin Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkintalinjaa tästä.⁷⁶ Korkeimman oikeuden päätös oli kuitenkin, että jo veronkorotuspäätöksen tekeminen esti veropetossyytteen tutkimisen, vaikkei ensimmäistä päätöstä voikaan katsoa vielä kansallisen lainsäädännön mukaan lopulliseksi muutoksenhakuajan ollessa avoinna⁷⁷.

Epäselvyyttä on aiheuttanut kotimaisissa tuomioistuimissamme myös se, mitä seurauksia lopullinen ratkaisu aiheuttaa. Esimerkiksi Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa KHO 2011:41 oli pohdittavana tapaus, jossa rikostuomio oli tullut lopulliseksi ennen veronkorotusten muutoksenhaun määräajan päättymistä. Tässä tuomioistuin katsoi, ettei rikostuomio luonut estevaikutusta veronkorotusten määrittämiselle sen jälkeen, koska kuuleminen oli tehty jo ennen rikostuomion antamista.⁷⁸ Tämän mukaan estevaikutus ulottuisi ainoastaan prosesseihin, joita ei ole ratkaisua tehtäessä vielä aloitettu. Toisin tästä on ratkaissut Euroopan ihmisoikeustuomioistuin muun muassa ratkaisussaan *Glantz v. Suomi*, jonka mukaan veronkorotuksen lopulliseksi tuleminen olisi pitänyt estää oikeudenkäynnin jatkamisen tuomioistuimessa⁷⁹. Tähän suuntaan asiantilan voisi katsoa myös Suomessa nyttemmin muuttuneen tästä

⁷⁶ Rankinen 2014, s. 227-228.

⁷⁷ Ratkaisu oli siis EPVTL:n sääntelemän menettelytavan mukainen, vaikka sitä ei sovelletakaan ennen lain voimaantuloa tehtyihin veronkorotuksiin. Menettelystä tarkemmin luvussa 4.

⁷⁸ Pellonpää & Gullans 2011, s. 424-425. Samoin tästä KKO 2010:82 ja KKO 2012:55.

⁷⁹ *Glantz v. Suomi* 20.5.2014, kohta 56.

muun muassa edellä esitellyn ratkaisun KKO 2013:59 nojalla. Itsekin näkisin, että tulkinta, jossa ratkaisu estää toisen prosessin jatkamisen on lähempänä EIS:n sanamuotoa ja tarkoitusta.

2.3.4 Sama asia

Ongelmalliseksi omalta osaltaan on noussut myös kysymys siitä, minkä katsotaan olevan sama asia, eli *idem*, kuin ensimmäisessä käsittelyssä esillä ollut. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen voidaan katsoa ratkaisseensa saman asian tulkintaongelmat pääasiallisesti kolmella erilaisella kriteerillä: tosiasiallisen tapahtuman perusteella⁸⁰, rikoksien tunnusmerkistöjen vertailulla⁸¹ tai todellisen tapahtuman ”olennaisten osien” samankaltaisuuden punninnalla⁸². Näiden jälkeen kuitenkin vielä yksittäisessä tapauksessa *Rosenqvist v. Ruotsi* EIT katsoi, ettei veronkorotusta ja veropetosta voida pitää ihmisoikeussopimuksen mukaisesti samana asiana, koska tuomitseminen veropetoksesta vaatii tahallisuutta tai ainakin törkeää tuottamusta, mutta veronkorotusharkinta tehdään objektiivisin perustein. Lisäksi tuomioistuin perusteli ratkaisuaan tässä normien luonteeltaan erilaisilla tarkoituksilla.⁸³

Vihdoin ratkaisussa *Zolotukhin v. Venäjä* EIT paneutui asiaan toden teolla korjatakseen heittelevän oikeustilan, jonka totesi jo vaarantavan oikeusvarmuuden ja ne bis in idem -periaatteen tarkoituksenmukaisen toteutumisen⁸⁴. Tässä ratkaisussaan tuomioistuin totesi, että lähestymistapa, jossa vertaillaan kahden normin oikeudellisia perusteita, on liian jyrkkä ja estää yksilön oikeuksien turvaamisen, kuten on huomattavissa edellä mainitun tapauksen *Rosenqvist v. Ruotsi* ratkaisusta. Tämän vuoksi linjattiin puolestaan, että kiellettyä on toinen käsittely asiasta, jonka perustana ovat täysin identtiset tai ainakin olennaisilta

⁸⁰ Gradinger v. Itävalta 23.10.1995, k. 55.

⁸¹ Ponsetti ja Chesnel v. Ranska 14.9.1999, k. 5.

⁸² Fischer v. Itävalta 29.8.2001, k. 25: ”differ in their essential elements”.

⁸³ Rosenqvist v. Ruotsi 14.9.2004.

⁸⁴ Zolotukhin v. Venäjä 2009, k.78.

osin samat faktat. EIT:n mukaan tämän todentaminen voidaan toteuttaa toisen syytekirjelmän sisältöä vertailemalla aiempaan⁸⁵. Samasta asiasta voitaneen nykyisen tulkinnan mukaan katsoa olevan kyse, mikäli prosesseissa on olennaisilta osin samat tosiseikat eli asia koskee samaa henkilöä, samaa laiminlyöntiä tai tosisasiallista toimintaa sekä sovellettavat lait ovat samat.⁸⁶ Liiketoimintaa harjoittavien osalta näen tilanteen hieman hankalaksi, koska esimerkiksi ratkaisussa KKO 2012:106 on todettu kyseen olevan erillisistä asioista saman tulon ilmoittamatta jättämisen kohdalla, kun kyseisessä tapauksessa sovellettavana oli muun muassa arvonlisä- ja tuloverot sekä ennakonperintä ja työnantajan sosiaaliturvamaksut⁸⁷.

Saman teon uusiminen tai saman käyttäytymisen toistaminen eivät siis kuitenkaan ole ne bis in idem -periaatteen mukaan sama asia⁸⁸. Korkein hallinto-oikeus on tästä puolestaan linjannut viime vuonna, että kyse voi olla samasta asiasta ainoastaan, mikäli kyseessä ovat samat tuloerät. Tapauksessa KHO 2015:32 samasta verovuodesta määrätyt veronkorotukset ja veropetossyyte eivät olleet samaa asiaa, sillä kyseessä olivat eri tuloerät. Tässä tapauksessa kyse oli siis samanlaisesta käytöksestä, eli ilmoittamisvelvollisuuden rikkomisesta, ja tapahtumat liittyivät toisiinsa kiinteästi myös ajan ja paikan suhteen. Kuitenkin tässä kyseessä oli kaksi eri tuloerää, jotka olivat molemmat jääneet ilmoittamatta, joten näiden katsottiin olevan siksi eri asioita.

2.3.5 Uusi tutkinta

EIS 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan rikkomus vaatii edellä käsiteltyjen lisäksi, että kyseistä asiaa on alettu *tutkia uudelleen*. Kuitenkin on runsaasti tilanteita, joissa tämän asian sisältö ei ole aivan selkeä. Tässä kohtaa on huomattava, että ne

⁸⁵ Zolotukhin v. Venäjä 2009, k.81-83.

⁸⁶ Helenius 2010, s. 775-777. Esitetyn nykytulkinnan muka mm. KKO 2011:80.

⁸⁷ KKO 2012:106, kohta 29.

⁸⁸ Hirvelä & Heikkilä 2013, s. 755.

bis in idem -periaatteen tarkoituksena ei ole ainoastaan kokonaisseuraamuksen kohtuullisuus, vaan vaikka kohtuusajattelun kautta asiasta voisikin vielä rangaista, muodostuu siitä uusi tutkinta. Silloin voidaan katsoa, että kaksoisrangaistavuuden kieltoa on rikottu.⁸⁹ Kuitenkaan normaali muutoksenhaku tai asian uudelleen käsittely toisessa oikeusasteessa eivät täytä uuden tutkinnan käsitteen määrittelyä. Periaatetta eivät riko myöskään tilanteet, joissa henkilöä syytetään samalla useasta eri rikoksesta, jolloin niiden tutkinnassa tekoa voidaan joutua vertaamaan useisiin eri tunnusmerkistöihin⁹⁰.

Sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuin että kansalliset tuomioistuimemme ovat viime vuosina joutuneet pohtimaan paljon tätä tematiikkaa. Ihmisoikeustuomioistuimen *Zolotukhin* -ratkaisun mukaan periaatetta on jo rikottu siinä vaiheessa kun henkilö on "liable to be tried again in new proceedings"⁹¹. Tämä vaikuttaisi tarkoittavan jo aikaa ennen kuin varsinainen syyte nostetaan, joka EIS 6 artiklassa on katsottu tutkinnan aloittamisajaksi, ja jota Korkein oikeus ainakin ratkaisuissa KKO 2010:45 ja KKO 2010:46 on soveltanut. EIT:n ratkaisukäytäntö on tästä ollut hieman vaihtelevaa ja asiaan on ollut ratkaisuna muun muassa se päivä, kun henkilö pidätetään, kun esitutkinta on aloitettu, kun on suoritettu kotietsintä tai, kun henkilölle ilmoitetaan, että häntä vastaan tullaan nostamaan syyte.⁹²

On kuitenkin muistettava, että hallintomenettely ja rikostutkinta voivat ajallisesti tapahtua kummin päin tahansa tai myös päällekkäin⁹³. Sillä, kumpi tutkinta tehdään ensin, ei käytännössä ole ne bis in idem -periaatteen sovellettavuuden kannalta varsinaisesti merkitystä. Yleensä on niin, että hallintoprosessi tapahtuu ensin ja sitten vasta mahdollinen rikosprosessi, mutta näiden kääntyessä toisin päin herättää se vielä uusia kysymyksiä. Kuten edellä jo käsitelty, ei rikostutkinnan alkamishetken selvittäminen ole täysin yksiselitteistä, mutta näkemykseni mukaan hallintomenettelyn kohdalla tilanne on vielä haastavampi. Käytännölli-

⁸⁹ Helenius 2010, s. 772.

⁹⁰ Van Bockel 2009, s. 52.

⁹¹ Zolotukhin v. Venäjä 2009, k. 83.

⁹² Helenius 2010, s. 772.

⁹³ Myrsky & Rabinä 2015, s. 403.

sesti ajatellen esimerkiksi veroprosessissa alkamishetkeksi voitaisiin katsoa asiakkaan ilmoittamien tietojen tarkastuksen aloittamishetki tai viimeistään se, kun asiakkaalle lähetetään kuulemiskirje.

Veronkorotusprosessin alkamishetken määrittely ei kuitenkaan nähdäkseni ole suuri ongelma, sillä voidaan yleisesti todeta, että kaikissa tapauksissa, joissa verorikossyytteen harkinta ja veronkorotusharkinta tulee tehtäväksi, täytyy nämä katsoa erillisiksi tutkintatapahtumiksi. Näistä jälkimmäinen on siis aina EIS:n tarkoittamalla tavalla *uusi tutkinta*.⁹⁴ Tämä voidaan johtaa EIT:n ratkaisukäytännössä esimerkiksi *Rinas v. Suomi* -tapauksessa esiintyneistä perusteluista. Siinä tuomioistuimien toteaa, ettei kahden prosessin välillä voida nähdä olevan kiinteää yhteyttä, sillä näiden ratkaisemiseksi tehtävä arviointi tehdään kahdessa eri viranomaisessa ja nämä arvioinnit on aina suoritettava itsenäisesti pohjaamatta tulkintoja toisen viranomaisen tekemään tutkintaan.⁹⁵

⁹⁴ Helenius 2010, s. 772-773.

⁹⁵ *Rinas v. Suomi* 27.1.2015, kohta 54. Kuitenkin toisin tästä mm. Högsta domstolen Ö1266-14, jossa ratkaisut tehtiin eri viranomaisissa, mutta niillä voitiin silti katsoa olevan riittävän läheinen yhteys toisiinsa.

3 VEROTUKSEN TOIMITTAMISEEN LIITTYVÄT RIKKOMUKSET

3.1 Verorikkeiden käsitteistö ja seuraamusjärjestelmä

Vero-oikeus on oikeudenalana hyvin moniulotteinen. Sen katsotaan oikeustieteellisessä mielessä yleisesti sijoittuvan finanssioikeuden puolelle, mutta sillä on vahva liityntä hallinto-oikeuteen ja yksityisoikeuteen⁹⁶. Myös verotukseen liittyvien laiminlyöntien osalta toimet voivat sijoittua oikeustieteellisestä näkökulmasta joko vero-oikeuden tai rikosoikeuden puolelle tai joissain tilanteissa myös molempiin samanaikaisesti. Hyväksyttävän ja ei-hyväksyttävän toiminnan tunnusmerkistöt täyttyvät täysin eri kriteerein vero- ja rikosoikeuden alueilla. Käsitteiden verosuunnittelu, veron kiertäminen sekä verovilppi sisältöjen tuntemus sekä niiden erottaminen on tärkeää sen ymmärtämiseksi, mikä katsotaan vero-oikeudellisesti sallituksi verosuunnitteluksi ja mikä puolestaan on veron kiertämistä, sekä missä on rikosoikeudellisesti rangaistavan verovilpin raja muihin rikkeisiin nähden.⁹⁷ Koko tämän tutkielman sisältämän oikeudellisen ongelman ymmärtämiseksi on siis tiedettävä, kuinka tämä verotukseen liittyvä seuraamusjärjestelmä kokonaisuutena toimii sekä osattava sijoittaa käsitellyt asiat tähän kokonaisuuteen. Oheisessa kuviossa selvitetään näiden käsitteiden suhteita tarkemmin.



Kuvio 2. Verorikkomusten käsitteet ja niiden väliset rajat.⁹⁸

⁹⁶ Niskakangas 2014, s. 15.

⁹⁷ Myrsky & Rabinä 2015, s. 339. Samoin tästä Knuutinen 2012, s. 4.

⁹⁸ Myrsky & Rabinä 2015, s. 339.

Verosuunnittelun käsitteen alaan kuuluu jokaisen verovelvollisen oikeus verokustannustensa minimointiin lakien hyväksymissä puitteissa⁹⁹. Tämän oikeuden katsotaan saavan valtuutuksensa perustuslain (731/1999) jokaiselle turvaamista toimeentulon hankkimisen oikeudesta sekä omistusoikeudesta. Käytännössä verosuunnittelua toteuttava verovelvollinen voi siis ottaa selvää tulevan taloudellisen tapahtuman eri toteuttamisvaihtoehtojen veroseuraamuksista etukäteen ja ottaa ne huomioon toimeen ryhdyttäessä toteuttaakseen sen itselleen mahdollisimman edullisella tavalla. Verosuunnittelussa otetaan huomioon veron määrän lisäksi myös muut taloudelliset vaikutukset. Keskeisiltä osin pelkkään veron määrään keskittyvää suunnittelua kutsutaan puolestaan veron minimoinniksi.¹⁰⁰ Sillä pyritään yleensä lopulliseen veron välttämiseen, mutta tätä käsitettä voidaan käyttää myös verovuosiakohtaisesti, eli jaksotettaessa tulo tuleville vuosille¹⁰¹.

Verokustannusten minimoinnin ylittäessä lain asettaman sallitun rajan puhutaan veron kiertämisestä, jolloin verovelvollisella pyrkimyksenä on saada hänen tilanteessaan perusteettomia veroetuja. Tyypillisesti tehty toimi on ilmeisen keinotekoinen, epätavallinen ja myös tarpeeton ilman näitä saavutettavia veroetuja.¹⁰² Veron kiertämiselle ominainen piirre on yleisesti jännite verosääntönsä sanamuodon mukaisen tulkinnan ja tarkoituksen välillä. Veron kiertäminen onkin sanottu olevan yksi lain kiertämisen muodoista, jossa siis ei suoraan toimita vastoin lain sanamuotoa, mutta toisin kuin on lain tarkoitus eli *ratio*. Mikäli lainsäädännössä olisi ainoastaan säännöksiä, joiden sanamuoto ja tarkoitus vastaavat täydellisellä tavalla toisiaan, ei tällainen toiminta olisi mahdollista.¹⁰³ Toisaalta voidaan pohtia, onko tällaisen lainsäädännön luominen sitten mahdollista. Ja vaikka olisi, onko rajallisten resurssien puitteissa tarkoituksenmukaista alkaa luomaan pikkutarkkaa säännöstöä, joka vaatii täydentämistä jatkuvasti muuttuvien olosuhteiden vuoksi.

⁹⁹ Niskakangas 2014, s. 119.

¹⁰⁰ Wikström 2008, s. 93-98.

¹⁰¹ Äimä 2011, s. 215.

¹⁰² Myrsky & Rabinä 2015, s. 349.

¹⁰³ Knuutinen 2012, s. 6.

OECD on määrittänyt veronkierron (tax avoidance) käsitteen tarkoittavan yleensä verovelvollisen muodollisesti lainmukaisia toimia tai järjestelyitä, joiden pyrkimyksenä on veron määrän vähentäminen, ja jotka ovat lain tarkoituksen vastaisia¹⁰⁴. Kuten tästäkin määritelmästä on siis luettavissa veron kiertämiseksi katsottava toimi voi, ja onkin usein, yksityisoikeudellisesta näkökulmasta täysin hyväksyttävä. Tilanne vero-oikeudellisesti katsoen on kuitenkin eri. Vero-seuraamus syntyy, kun yksityisoikeudellisen tapahtuman oikeustositseikasto ja -vaikutus siirretään vero-oikeudelliseksi oikeustositseikastoksi, jota sitten ver-rataan kyseisen oikeudenalan säännöksiin.¹⁰⁵ Oikeudellisen hyväksyttävyyden asteikossa veronkierto asettuu siis verosuunnittelun ja verovilpin välimaastoon. Veron kiertäminen ei ole rikosoikeudellisesti rangaistavaa eikä varsinaisesti lainvastaista. Vero-oikeudessa se ei kuitenkaan ole hyväksyttävää ja siitä käytännössä voi seurata taloudellisia seuraamuksia, kuten veronkorotus. On huomattava, että veron kiertämisen rajan määrittely on äärimmäisen hankalaa, jonka takia sen eliminointi lainsäädännön keinoin tuottaa myös hankaluuksia.¹⁰⁶

Tuloverotusta koskeva veronkiertämisen yleislauseke on kirjattu verotusmenet-telystä annetun lain (VML, 18.12.1995/1558) 28 §:n sekä muihin verolakeihin vastaavat omansa¹⁰⁷. VML 28 §:n mukaan:

“Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoi-tusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritusaika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpitee-seen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta ve-rosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

¹⁰⁴ OECD: Glossary of Tax Terms, www.oecd.org.

¹⁰⁵ Myrsky & Rabinä 2015, s. 342-343.

¹⁰⁶ Knuutinen 2012, s. 7.

¹⁰⁷ Esim. arvonlisäverotuksen osalta AVL 181 §, perintö- ja lahjaverotuksessa PerVL 33a § sekä varainsiirtoverotuksessa VSVL 37 §.

Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on verotusta toimitettaessa huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta taikka ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttai-
siin, verotusta toimitettaessa on meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla.”

Kyseistä lain säännöstä on kritisoitu sen yleisluontoisuuden vuoksi, sillä se jättää soveltajalleen paljon harkintavaltaa. Muun muassa *Olli Ryynänen* on arvostellut erityisesti edellä esitellyn pykälän toista virkettä, koska sen sanamuodosta ei pysty suoraan lukemaan käytännön tilanteita, joihin säännöstä voidaan soveltaa¹⁰⁸, joka on omasta mielestäni ehkä liian avoin. Tämä johtuneekin jo aiemmin todetusta käsitteen määrittelyn ongelmallisuudesta. Säännöksen soveltamistilanteita on kirjallisuudessa kuitenkin jaoteltu tyyppitilanteiden mukaan neljään ryhmään: taloudellisen sisällön ja oikeudellisen muodon väliset ristiriitatilanteet, sarjatoimet (eli peräkkäin tai edestakaisin tehdyt toimet), intressinpuutetilanteet ja hinnoittelun poikkeavuus etuyhteystilanteissa¹⁰⁹.

Laki verotusmenettelystä 28.2 § aiheuttaa säännöksen sovellettavuudelle ilmeisyysvaatimuksen. Veroviranomaisen on siis objektiivisin perustein kyettävä osoittamaan tilanteen täyttävän säännöksen soveltamiselle asetetut edellytykset.¹¹⁰ Kyseisen yleislausekkeen soveltamisen edellytyksenä on veroviranomaisen perusteltu epäily siitä, että verovelvollisen toimen takana olevat verotuksesta riippumattomat perusteet ovat riittämättömät, eli pääasiallisena tarkoituksena on vain verosta vapautuminen kokonaan tai osittain. Verosta ei tarvitse

¹⁰⁸ Ryynänen 2007, s. 393.

¹⁰⁹ Tikka 1972, s. 228-232. Tätä jaottelua esitellyt myös teoksissa Myrsky & Rabinä 2015, s. 353-354 sekä Knuutinen 2012, s. 45.

¹¹⁰ Äimä 2011, s. 214.

vapautua siis kokonaan, mutta tavoitellun veroedun täytyy olla ilmeinen. Usein riski veronkiertosäännöksen soveltamiselle on olemassa tehdessä keinotekoisia, epätavanomaisia sekä ilman tavoiteltavaa veroetua ilmeisen perusteettomia toimia.¹¹¹ Kuitenkin verovelvollisella on pykälän toisen virkkeen mukaisesti myös oikeus antaa oma selvityksensä asiasta ja sitä kautta osoittaa tehdyn toimen olevan aito ja taloudellisesti perusteltu muutoin kuin veron välttämällä¹¹².

Verovilpillä (tax evasion) puolestaan tarkoitetaan verovelvollisen toimia, joilla hän yrittää lainvastaisesti vapautua verosta tosiseikaston jo toteuduttua. Verovilppeihin kuuluvat esimerkiksi eriaisteiset petosrikokset. Toisin sanoen verovelvollinen tietoisesti salaa tuloja tai muita veron määrään vaikuttavia tietoja viranomaiselta vähentääkseen veron määrää¹¹³. Tällainen rike voi siis syntyä esimerkiksi tilanteessa, jossa verovelvollinen on suorittanut oikeustoimen, josta aiheutuu veroseuraamuksia, eli esimerkiksi tehnyt voitollisen asuntokaupan. Mikäli henkilö tahallaan salaa tai antaa väärän ilmoituksen tästä toimesta veroviranomaiselle, voidaan hänen katsoa syyllistyneen verovilppiin. Tällainen rikkomus on sanktioitava teko sekä vero- että rikosoikeudellisesti tarkasteltuna.¹¹⁴ Juuri verovilpit ovat siis tämän tutkimuksen kannalta keskeisimpiä.

Kuten edellä käsitelystä on huomattavissa, vero-oikeudellinen seuraamusjärjestelmä sijoittuu mielenkiintoisella tavalla oikeudellisten alojen risteykseen. Tämän vuoksi näihin on sovellettavissa myös monia eriluonteisia säädöksiä, joiden erisuuntaiset tarkoitukset ovat omiaan luomaan ristiriitatilanteita soveltamisessa. Näiden oikeudenalaan ja lakiin liittyvien eroavaisuuksien vuoksi saman tapahtuman myös voidaan katsoa kuuluvan sekä rikos- että hallintomenettelyn alaan, josta seuraa myös kyseisen asian käsittely molemmissa prosesseissa.

¹¹¹ Myrsky & Råbinä 2015, s. 350, 354.

¹¹² Knuutinen 2012, s. 43.

¹¹³ OECD: Glossary of Tax Terms, www.oecd.org.

¹¹⁴ Lainsäädännössä siis VML 28 § veron kiertämisestä sekä RL 29 luvun 1-4 § veropetoksesta ja verorikkomuksesta. Myrsky & Råbinä 2015, s. 347.

3.2 Verorikkeiden sanktioinnista

3.2.1 Veronkorotus

Verotus käytännössä perustuu jokaisen omaan ilmoitukseen, jonka vuoksi kaikilla verovelvollisilla on laissa säädetty ilmoittamisvelvollisuus. Ilmoittamisvelvollisuudesta säädetään verotusmenettelylain (1558/1995) toisessa luvussa. Sillä tarkoitetaan siis velvoitetta tarkastaa ja korjata veroilmoituksessa täytetyt tiedot sekä lisätä puuttuvat tiedot.¹¹⁵ Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä seuraavasta veronkorotuksesta on annettu yleissäännös verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 32 §:ssä. Muiden kuin tuloverojen osalta, verolaeista löytyvät kunkin verolajin omat veronkorotussäännökset. Verotusmenettelylain säännöksen mukaan veronkorotuksen perusteena voi olla myöhästynyt, virheelinen tai puutteellinen veroilmoitus, jota verovelvollinen ei ole annetun kehoituksen mukaan korjannut tai muutoin selvittänyt. Tässä kohtaa on hyvä huomata, että veronkorotuksessa ei siis ole kyse jo maksuunpannun veron määrän korottamisesta, vaan erillisestä sanktioluonteisesta erästä.

Vaikka veronkorotus onkin sanktionluonteinen ja tarkoitettu yleisestäväksi seuraamukseksi, sitä ei ole katsottu suomalaisessa lainkäytössä rikosoikeudelliseksi luonteeltaan, vaan se on meillä tunnettu hallinnollisena sanktiona. Eli vaikka Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen tulkinnan sekä Suomen korkeimman oikeuden vahvistavan kannanoton mukaan veronkorotus on rikosoikeudellinen sanktio, se ei ulotu vielä täydellisellä tavalla suomalaiseen lainkäyttöön. Verokorotuksen määräämiseen ei siis esimerkiksi sovelleta perinteisiä rikosoikeudellisia periaatteita, kuten itsekriminointisuoja tai vireilläolovaiikutusta. Tästä samasta syystä veronkorotus voidaan siis myös määrätä vajaanvaltaiselle tai alaikäiselle, joille rikosoikeudellista sanktiota ei määrättäisi, vaikkakin se voi olla lieventävä asianhaara korotuksen suuruutta harkitessa.¹¹⁶

¹¹⁵ Andersson 2006, s. 83.

¹¹⁶ Äimä 2011, s. 244.

Ennen veronkorotuksen määrittämistä viranomaisen on aina osoitettava määrittämisen peruste todeksi sekä kuultava verovelvollista.¹¹⁷ Verovelvolliselle on siis annettava kohtuullinen aika vastineen antamiseksi. Tässä kohtaa verovelvollisella on siis myös mahdollisuus vielä ilmoittaa mahdollisen laillisesti hyväksyttävän esteen olemassaolosta. Viranomaisen tehtävänä on selvittää verovelvolliselle, mistä häneltä erityisesti pyydetään selvitystä.¹¹⁸

Jokainen veronkorotusharkinta suoritetaan tapauskohtaisesti ottaen huomioon ainoastaan siihen asiaan liittyvät olosuhteet. Näin on myös siis tilanteissa, joissa samaan aikaan on tapahtunut useita virheitä tai laiminlyöntejä, eli jokaista rikettä arvioidaan erillisinä tekoina. Korotuksen suuruus määräytyy teon moitittavuuden ja tahallisuuden mukaan.¹¹⁹ Verotusmenettelylain 32 §:n mukaan tilanteet voidaan jakaa neljään eri pääryhmään: vähäiset puutteellisuudet tai virheet, olennaiset vaillinaisuudet tai virheet, tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta tehdyt virheet sekä täysin erillisenä asiana siirtohinnoitteludokumentointiin liittyvät asiat. Veronkorotuksen suuruutta ja määrittämistä koskevat tarkemmat ohjeistukset löytyvät Verohallinnon yhtenäistämisohjeesta¹²⁰. Veronkorotus voi nousta taloudellisesti merkittäväksikin sen ollessa verotusmenettelylain säännöksen mukaan joissain tilanteissa jopa 30 000 euroa tai 30 prosentin osuus lisäystä tulon määrästä. Sen rangaistuksenluonteisuutta ja pelotevaikutusta lisää entisestään veroviranomaisen harkintavalta päätettäessä korotuksen suuruutta. Toki korotuksen suuruutta on kohtuullistettava, mikäli se nousee todella suureksi ja siihen on aihetta. Veronkorotus voidaan myös jättää kokonaan määrittämättä, mikäli laiminlyönti voidaan katsoa olosuhteisiin nähden vähäiseksi.¹²¹

¹¹⁷ Äimä 2011, s. 237.

¹¹⁸ Tästä VML 26.3 §.

¹¹⁹ Myrsky & Rabinä 2015, s. 371-373.

¹²⁰ Verohallinto 2016. Verohallinnon yhtenäistämisohjeet vuodelta 2015 toimitettavaa verotusta varten, luku 6.

¹²¹ Myrsky & Rabinä 2015, s. 374.

3.2.2 Rikosoikeudellinen vastuu

Laiminlyönnin ollessa vakavampi ja tahallinen, se voi soveltua rangaistavaksi myös rikoslainsäädännön mukaan. Verorikokset kuuluvat taloudellisen rikollisuuden alaan kirjanpito- ja rahanpesurikosten ohessa. Verorikoksiksi luetaan eriasteiset veropetokset, verorikkomukset sekä tiedonantovelvollisuuden rikkeet. Näistä on säädetty rikoslain (39/1889) 29 luvun 1-4 § säännöksissä rikoksista julkista taloutta vastaan sekä tiedonantovelvollisuuden rikkomisesta VML (1558/1995) 87 §:ssä. Rikoslainsäädännön mukaan sanktioitaviksi katsotaan teot, joiden vuoksi vero voi jäädä kokonaan määräämättä, määrätään liian vähäisenä tai palautetaan liian suurena.¹²² Perimmäinen tarkoitus näiden verorikosten kriminalisoinnissa on veronsaajan fiskaalisten intressien suojaaminen. Näillä fiskaalisilla intresseillä tarkoitetaan veronsaajan oikeutta saada niille lain mukaan kuuluvat varat vähentymättöminä niihin tehtäviin, joihin ne ovat tarkoitettu.¹²³

Veropetokseen katsotaan syyllistyvän henkilön, joka pyrkii välttämään tai on jo välttänyt veroa. Rikoksen täyttymisajaksi katsotaan veropetoksen yrityksen kohdalla veroilmoituksen antaminen viranomaiselle ja varsinaisen petoksen toteuttamisen osalta verotuspäätöksen tekemishetki. Passiivisen veropetoksen¹²⁴ katsotaan toteutuneen sillä hetkellä, kun veroilmoitus olisi pitänyt antaa.¹²⁵ Sanktiona veropetoksesta voidaan määrätä sakkoa tai vankeutta enimmillään kaksi vuotta.

Niin kuin edellä käsiteltyä veron kiertämisen yleissäännöstä, myös veropetossäännöksiä on kritisoitu niiden avoimuudesta ja laveudesta, joka voidaan nähdä ongelmalliseksi legaliteettiperiaatteen kannalta.¹²⁶ Käytännössä veropetoksella on kuitenkin pääosin kolme toteuttamistapaa: tiedon salaaminen,

¹²² Äimä 2011, s. 231.

¹²³ Hakamies 2005, s. 166.

¹²⁴ Passiivisella veropetoksella tarkoitetaan RL 29 luvun 1 § 2 kohdassa säädettyä verotukseen liittyvien tietojen veron välttämistarkoituksessa salaamista.

¹²⁵ Myrsky & Rabinä 2015, s. 393.

¹²⁶ Äimä 2011, s. 234.

väärän tiedon antaminen sekä veroilmoituksen antamatta jättäminen. Veropetostunnusmerkistön ei voida kuitenkaan katsoa täyttyvän, mikäli väärän tiedon antaminen johtuu inhimillisestä lasku- tai muusta vastaavasta virheestä¹²⁷. Tätä on täydennetty vielä säätämällä RL (39/1889) 29 luvun 1 § 4 kohtaan ”muutoin petollisesti” suoritetuista toimista jättäen avoimeksi mahdollisuuden tämän pykälän soveltamiseen muiden tekotapojen kohdalla¹²⁸.

Niin sanotun tavanomaisen veropetoksen lisäksi rikoslain (39/1889) erillisissä pykälissä säädetään törkeästä ja lievästä veropetoksesta¹²⁹. Veropetos voidaan tuomita lievänä tai törkeänä, mikäli vältettävän veron määrä ja muut tapauksen olosuhteet täyttävät säädetyt kriteerit. Henkilö voidaan siis tuomita lievästä veropetoksesta sakkoon, mikäli kokonaisuutena katsoen teon voidaan sanoa olleen vähäinen. Törkeä veropetos puolestaan osoittautuu usein erityisen suunnitelmalliseksi ja siinä tavoiteltu rahallinen hyöty on huomattavan suuri. Rahallisen hyödyn määrä tavallisen ja törkeän veropetoksen välillä on yleisesti noin 20 000 euroa. Suunnitelmalliseksi teko voidaan katsoa, jos sen toteuttamiseksi on tehty mittavia valeoikeustoimia tai muita valmisteluja.¹³⁰

Lisäksi samassa rikoslain (39/1889) luvussa 4 §:ssä säädetään verorikkomuksista, jotka koskevat oma-aloitteisten verojen suorittamista¹³¹. Verorikkomustapauksissa henkilö ei siis yritä salata veron perusteena olevia tietoja tai syntyntä veronmaksuvelvollisuuttaan, vaan rikkoo suorittamisvelvollisuutensa. Toisin kuin verorikkomussäännösten kohdalla, veropetossääntelyn perimmäisenä tavoitteena on viranomaisen riittävien ja oikeiden tietojen saamisen turvaaminen, jonka vuoksi veron suorittamisvelvollisuuden rikkomista ei ole kriminalisoitu veropetoksena.¹³² Kuitenkin, jos oma-aloitteisten verojen osalta henkilö pimittää tietoja tai yrittää muulla tavoin vapautua perusteettomasti verosta,

¹²⁷ Nuutila & Hakamies 2008, luku 16: Veropetos.

¹²⁸ Myrsky & Rabinä 2015, s. 394.

¹²⁹ Rikoslain 29 luvun 2-3 §.

¹³⁰ Nuutila & Hakamies 2008, luku 16: osat Törkeä veropetos ja Lievä veropetos.

¹³¹ Verorikkomuksesta ei tuomita kuitenkaan henkilöä, joka jättää veron suorittamatta maksukyvyttömyyden tai tuomioistuimen määräämän maksukiellon vuoksi.

¹³² Myrsky & Rabinä 2015, s. 396-397.

voidaan hänet tuomita veropetoksesta rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 §:n mukaisesti, jolloin samaa tekoa ei tuomita enää verorikkomuksesta erikseen¹³³.

Verorikosten osuessa niin selkeästi hallinto- ja rikoslainkäytön risteykseen on pidettävä mielessä rikos- ja hallintoprosessiin liittyvien erityispiirteiden eroavaisuus. Muun muassa rikosprosessissa syytetty voi vedota edukseen itseksiminisointisuojaan ja todistustaakka on syyttäjällä. Verotuksessa selvitettyt seikat ja niiden pohjalta syntyneet päätökset voidaan ottaa huomioon rikosprosessissa, mutta ne eivät sido päätöksentekoa millään tavalla. Tapahtumien vero-oikeudellisessa mielessä luodut luonnehdinnat eivät myöskään voi olla ratkaisevassa asemassa rikosoikeudellista päätöstä tehdessä. Tekoa tulee siis arvioida ainoastaan rikosoikeudellisten tulkintaperiaatteiden ja rikosprosessin selvityksen mukaan vertailukohtanaan rikosoikeudellinen tunnusmerkistö.

Rikosprosessin puolella huomionarvoinen seikka on myös näyttökynnys, joka saattaa joissain tapauksissa estää veropetostutkinnan, mikäli verotarkastusmateriaali ei riitä verorikoksen näyttämiseksi toteen ja siitä tuomitsemiseen. *Kristiina Äimä*n mukaan korkea näyttökynnys ei muodosta kuitenkaan merkittävän suurta ongelmaa yleisen sanktioitavuuden kannalta, koska teosta voidaan määrätä sanktio myös hallintomenettelyn puolella.¹³⁴ Itse koen kuitenkin, ettei tätä seikkaa voi täysin unohtaa, sillä oikeudellisessa mielessä ideaalitalanteessa samasta teosta tulee määrätä sama rangaistus poikkeuksetta. Toki tosiasiallisessa lainkäytössä merkityksellistä on ensisijaisesti se, mitä tapahtumista pystytään osoittamaan toteen.

¹³³ Nuutila & Hakamies 2008, luku 16: Verorikkomus.

¹³⁴ Äimä 2011, s. 233.

3.3 Suomalainen veroseuraamusjärjestelmä ja ne bis in idem

Verotuksessa pääasiallisena tavoitteena on siis, kuten jo aiemmin mainittu, fiskaalinen tavoite, eli kerätä rahaa julkisyhteisöjen tarpeisiin, jotta ne voivat toteuttaa tyydyttävästi niille asetetut tehtävät¹³⁵. Puolestaan Euroopan ihmisoikeussopimuksen tarkoituksena on turvata jokaiselle yksilölle vapausoikeuksiksi luonnehdittavat ihmisoikeudet¹³⁶. Suomen lakijärjestelmän tehtävänä on varmistaa näiden molempien intressien toteutuminen yhteiskunnassa mahdollisimman täydellisellä tavalla. Näin ollen on varmasti selvää, että jo näiden kahden järjestelmän tarkoitusperien välinen suuri eroavaisuus on omiaan aiheuttamaan ristiriitoja käytännön oikeudellisessa harkinnassa intressien ollessa lähes täysin vastakkaiset.

Maassamme on jo pitkään ollut käytössä kaksilinjainen lainkäyttöjärjestelmä, joka on ollut myös yhtenä suurena tekijänä tämän ongelman synnyssä. Lainkäyttöjärjestelmämme rakenteesta on säädetty PL 3 §:ssä. Kyseisen lainkohdan mukaan tuomiovaltaa käyttää maassamme riippumattomat tuomioistuimet, joissa hallinto- ja tuomioistuinprosessit ovat kokonaan eriytetty toisistaan.¹³⁷ Tällaisessa järjestelmässä on tavallista, että samasta teosta voidaan ongelmitta määrätä sekä hallinnollinen sanktio että rikosoikeudellinen seuraamus. Oikeusvoimaopin ei ole perinteisesti katsottu siis ulottuvan prosessirajojen yli¹³⁸. Verotuksen alalta tyypillisin tapahtumakulku tässä kontekstissa on ollut, että Verohallinto on verotuspäätöksen yhteydessä määrännyt veronkorotuksen tapahtuneesta laiminlyönnistä ja tuomioistuin on tutkinut saman asian sekä määrännyt henkilölle samasta teosta veropetoksen tunnusmerkistön täytyttyä sakkoa tai vankeutta. Edellä esitellyn verorikkeisiin liittyvien käsitteiden määrittelyn mukaisesti tämä tilanne voi siis toteutua väitetyn verovilpin kohdalla, sillä veron kiertäminen ei ole rikosoikeudellisesti rangaistava teko.

¹³⁵ Andersson 2006, s. 1-2.

¹³⁶ Pellonpää ym. 2012, s. 12-13.

¹³⁷ Oikeusministeriö 2015, s. 31.

¹³⁸ Koskinen 2011b, s. 23.

Lainkäyttöjärjestelmämme piirteiden lisäksi tilanteen ongelmallisuutta lisäävä lähtökohta on se, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuin tekee tulkintalinjauksensa noudattamalla autonomisen tulkinnan periaatetta, mikäli artiklan sanamuodon mukainen tulkinta tilanteessa ei johtaisi tuomioistuimen näkemys mukaan EIS:n tarkoitusta mukailevaan ratkaisuun. Autonomisen tulkinnan periaatteella tarkoitetaan, että EIT:n päätösharkinnassa ei siis oteta varsinaisesti huomioon tapauksen lähdevaltion lainsäädännön sisältöä tai siihen kuuluvia erityispiirteitä.¹³⁹ Suuri ristiriita ne bis in idem -periaatteenkin osalta nousi juuri Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuharkinnan tuloksena. Kaksoisrangaistavuuden kieltoon tai verotukseen liittyvään seuraamusjärjestelmään ei siis ole tehty muutoksia, joiden vuoksi nämä olisivat nousseet suureen keskusteluun, vaan ihmisoikeustuomioistuin on muuttanut merkittävästi tulkintalinjaansa asiassa.

Edellä esitetyn mukaan, ristiriidan taustalla olevat oikeudelliset lähtökohdat ovat olleet olemassa nykyisellään jo vuosia. Varsinainen ongelma verotuksen laiminlyöntien sanktioinnin ja ihmisoikeussopimuksen kaksoisrangaistavuussäännöksen välille siis käytännössä realisoitui EIT:n tekemän ratkaisun myötä, jossa tuomioistuin linjasi, että veronkorotus voidaan luokitella rikosoikeudelliseksi sanktioksi ne bis in idem -periaatteen tarkoittamalla tavalla¹⁴⁰. Aiemmin ristiriitaa ei ajateltu olevan, koska hallinnollisten sanktioiden ei katsottu kuuluvan EIS:n artiklan soveltamisalaan. Käytännössä tämä linjaus tarkoitti sitä, että mikäli Verohallinto oli samasta asiasta määrännyt ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi jo veronkorotuksen, oli esitutkintaviranomaisten ja muiden rikosprosessin osapuolten lopetettava tutkinta eikä tapauksia voitu ratkaista. Sama tilanne oli siis myös useissa muissa maissa eikä ratkaisun seuraukset suinkaan kohdistuneet ainoastaan Suomeen.

¹³⁹ Pellonpää ym. 2012, s. 286.

¹⁴⁰ Käänteentekeväksi ratkaisuksi on katsottu Bendenoun v. Ranska 24.2.1994, jonka jälkeen veronkorotusmenettelyn on alettu katsoa olevan rikosoikeudellinen menettely. Myöhemmin tästä mm. Jussila v. Suomi 23.11.2006, kohta 35.

Tämän linjauksen seurauksena erilaisia tapauksia alkoi hiljalleen tulla käsittelyyn enenevissä määrin aiemmin tehtyjen ratkaisujen ja silloin käsittelyssä olleiden tapausten vuoksi sekä ihmisoikeustuomioistuimessa että kansallisissa tuomioistuimissamme. Seuraavien vuosien aikana saatiin suuri määrä tuomioistuinratkaisuja, joista vielä useat korkeimpien tuomioistuihimme ja ihmisoikeustuomioistuimen tekemät olivat ristiriidassa keskenään tai aiemmin luodun tulkintalinjan kanssa. Näiden useiden prosessien seurauksena syntyi tilanne, jossa säännöksen soveltamisesta ei ollut selkeää tulkintalinjaa, oikeustila oli vähintäänkin sekava ja yksilön oikeusturva heikentynyt. Muun muassa eduskunnan tarkastusvaliokunta otti tilanteeseen kantaa toteamalla mietinnössään (9/2010 vp), että ne bis in idem -periaatteen oikeustilaa on selkeytettävä sekä samalla varmistettava talousrikosten seuraamusjärjestelmän ennaltaehkäisevän vaikutuksen säilymisen¹⁴¹.

Edellä esitetyn vuoksi voitaneen todeta, että vuoden 2013 lopulla voimaan tulleen lain erillisellä päätöksellä tehtävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) säätäminen oli lähes välttämättömyys oikeustilan oltua pitkään avoin. Sen tarkoituksiksi asetettiin vakiinnuttaa oikeustila kaksoirangaistavuuden kiellon ja veroasioiden seuraamusjärjestelmän välillä. Seuraavassa päätöksessä tarkoituksenani onkin uppoutua erityisesti tämän lain viiteen ensimmäiseen pykälään sekä selvittää niiden sisältöä ja vaikutuksia.

¹⁴¹ TrVM 9/2010 vp, s. 16.

4 LAKI ERILLISELLÄ PÄÄTÖKSELLÄ MÄÄRÄTTÄVÄSTÄ VERON- TAI TULLINKOROTUKSESTA

4.1 Lain keskeinen sisältö ja sen soveltaminen

4.1.1 Lain soveltamisala

Suomen saatua useita langettavia tuomioita Euroopan ihmisoikeustuomioistuimelta *ne bis in idem* -periaatteen rikkomisesta, on tämän lyhyehkön säädetyin lain tarkoitus korjata ristiriitatilanne vero- tai tulliseuraamusmenettelyn ja kaksoisrangaistavuuden kiellon välillä. Lain erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) tehtävä on *ne bis in idem* -periaatteen mukaisesti estää tapahtuma, jossa henkilöä tutkitaan tai rangaistaan toisen kerran samasta tosiasiallisesta teosta. Tämän tavoitteen toteuttamiseksi laissa säännellään täysin uudenaikaisesta menettelytavasta vero- ja rikosoikeudellisen seuraamusjärjestelmän yhteensovittamiseksi, jonka tarkasteluun syvennyn seuraavaksi.

Kyseistä lakia sovelletaan luonnolliseen henkilöön, kuolinpesään, yhtymään¹⁴² sekä muuhun verovelvolliseen, jonka verotuksesta luonnollinen henkilö on vastuussa. Esimerkki muusta verovelvollisesta, josta luonnollinen henkilö on vastuussa, voisi olla kuolinpesä, joka siis on oikeudellisessa mielessä erillinen verovelvollinen. Kuolinpesän osakkaat ovat kuitenkin henkilökohtaisessa vastuussa kuolinpesälle aiheutuvista veroseuraamuksista ja niiden hoitamisesta.¹⁴³ Muut vero- ja maksuvelvolliset, kuten esimerkiksi osakeyhtiöt ja osuuskunnat,

¹⁴² Yhtymällä tässä tarkoitetaan tuloverolain 4 §:n määritelmää, eli avointa yhtiötä, kommandiittiyhtiötä, laivanisännistöyhtiötä sekä kahden tai useamman henkilön yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on toimia osakkaiden yhteiseen lukuun, tai viljellä tai hallita kiinteistöä. Ei kuitenkaan kahden tai useamman elinkeinotoimintaa harjoittavan henkilön yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on ennalta sovitun rakennustyön tai vastaavan työn suorittaminen.

¹⁴³ VML 52 §.

on rajattu tämän lain ulkopuolelle, koska niiden osalta veronkorotuksessa ja rikosoikeudellisessa sanktiossa ei halituksen laista antaman esityksen 191/2010 vp mukaan voida katsoa olevan kyse samasta asiasta EIT:n tarkoittamalla tavalla.¹⁴⁴

Tämä erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annettu laki (781/2013) tulee sovellettavaksi tilanteessa, jossa veron- tai tullinkorotusta ollaan määräämässä edellä mainituille verovelvollisille Verohallinnon, Tullin tai Liikenteen turvallisuusviraston toimesta. Kyseistä lakia ei voida soveltaa muihin maksuihin, kuten esimerkiksi myöhästymis- tai laiminlyöntimaksuun. Tarkempi sääntely siitä, mikä on toimivaltainen viranomainen kunkin verolajin osalta, löytyy verolainsäädännöstä kyseistä verolajia sääntelevän lain kohdalta.¹⁴⁵ Tätä nyt käsittelyssä olevaa lakia (EPVTL) voitaneen soveltaa tuloverojen lisäksi muihinkin verolajeihin, mikäli asia on muutoin sellainen, että soveltamisedellytykset täyttyvät huomioiden erityisesti maksuperusteen sekä *saman asian* kriteeristön, johon palaan tarkemmin seuraavassa alaluvussa.

4.1.2 Mahdollisuus veronkorotuspäätöksen siirtämiseen

Lain toisessa pykälässä mennään heti sen ydinsisältöön säännellen, että veronkorotus voidaan jättää tekemättä verotuspäätöksen yhteydessä huolimatta siitä, mitä veronkorotuksesta säädetään muualla verolainsäädännössä¹⁴⁶. Tämän säännöksen tarkoituksena on antaa veroviranomaiselle paremmat mahdollisuudet selvittää, onko teko luonteensa vuoksi rikosoikeudellisesti sanktioitava vai ei. Tällainen menettely ei ennen tätä lakia ole ollut mahdollinen vaan laiminlyönneistä on verolakien mukaisesti määrätty aina veronkorotus. Sen vuoksi koenkin, että kyseinen pykälä on yksi merkittävimmistä uuden menette-

¹⁴⁴ HE 191/2012 vp, s. 24. Kyseinen tulkinta perustuu EIT:n ratkaisuun Zolotukhin v Venäjä 2009.

¹⁴⁵ HE 191/2012 vp, s.24.

¹⁴⁶ Veronkorotussäännöksiä mm. VML 32 §, AVL 182 § sekä VSVL 36 §.

lytavan sääntelyn kannalta. Hallituksen antamassa esityksessä 191/2012 vp korostetaan kuitenkin, ettei ole tarkoitus jättää kaikissa tilanteissa veronkorotusta ensivaiheessa määräämättä, vaan pääsääntöisesti ne edelleen tulisi määrätä heti verotuspäätöksen tekemisen yhteydessä.¹⁴⁷ Onkin muistettava, ettei kyseisen lain menettelyä ole tarkoitus suinkaan soveltaa kaikissa veronkorotustapauksissa, vaan ainoastaan niissä, jotka vakavuutensa johdosta etenevät rikosprosessiin.

Veroviranomaisen tulee tehdä vuoden sisällä verovuoden päättymisestä päätös siitä, määrätäänkö veronkorotus vai annetaanko esitutkintaviranomaiselle ilmoitus asiasta. Valinnan näiden välillä tekee siis veroviranomainen, ellei asia muuta kautta ole jo tullut esitutkintaviranomaisen tietoon. Vaikka viranomainen katsoisikin lievän petosrikoksen mahdollisesti tapahtuneen, voi hän jättää ilmoituksen tekemättä harkitessaan veronkorotuksen tarpeeksi ankaraksi rangaistukseksi tilanteen vakavuuteen nähden. Kuitenkin veropetoksen ja muiden vastaavien rikosten törkeät tekemuodot on aina ilmoitettava syyttäjälle¹⁴⁸. Vuoden määräaika alkaa siis kulua nimenomaisesti sen verovuoden päättymisestä, jonka aikana ilmoittamatta jätetty tai virheellisesti ilmoitettu tulo verotetaan. Sama koskee myös tullin määräämistä. Vuoden määräajan jälkeenkin asia jää vielä samana käsittelynä vireille, vaikka rikosprosessin esitutkinta aloitetaan. Tämä käsittely voidaan vielä saattaa loppuun ja veronkorotus määrätä esitutkinnan päätyttyä myöhemmin käsiteltävän 4 §:n mukaisesti.¹⁴⁹

Käsiteltävän lain 2.2 §:n mukaan veronkorotusasia jää ikään kuin vireille mahdollisen rikostutkinnan ajaksi. Määräämättä jätetyn veronkorotuksen vuoksi Verohallinto voi siis tehdä tästä rikosilmoituksen kaksoisrangaistavuuden kieltoa rikkomatta ja esitutkintaviranomainen voi suorittaa tutkinnan normaalisti, vaikka kyseessä onkin tutkinnan tekeminen toisessa erillisessä viranomaisessa. Lainsäätämisvaiheessa on siis selkeästi tartuttu ne bis in idem -periaatteen vaatimukseen *lopullisesta päätöksestä* ennen kyseisen periaatteen soveltumis-

¹⁴⁷ HE 191/2012 vp, s. 25.

¹⁴⁸ HE 191/2012 vp, s. 20.

¹⁴⁹ HE 191/2012 vp, s.25.

ta toiseen prosessiin, eikä asiaa ole pohdittu kaksoisrangaistavuuden kiellon tarkoituksen kannalta. Mikäli tämän pykälän menettelyä toteutetaan, viranomaisen tulee aina ilmoittaa verovelvolliselle viimeistään verotuspäätöksen yhteydessä veronkorotuspäätöksen lykkäämisestä. Eli verotuspäätös siis tulee kuitenkin tehdä normaalissa ajassa, vaikka veronkorotuspäätöksen tekoa lykätään. Verovelvollisen oikeusturvan katsotaan olevan turvattu sillä, että hän on tietoinen siitä, ettei asiaa ole vielä ratkaistu, vaan sitä tullaan tutkimaan edelleen.

Tähän pykälään on sisällytetty myös toinen asian kannalta merkittävä seikka, sillä sen lopussa säännellään vielä *saman asian* määrittelystä. Tämän mukaan samalla asialla tarkoitetaan juuri: ”tekoa tai laiminlyöntiä, jossa tapauksen toiseikat ovat samat tai olennaisilta osilta samat”. Määritelmä myötäilee Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännössään¹⁵⁰ tekemää linjausta käsitteen määrittelystä, jonka se ainakin jokseenkin näyttäisi vakiinnuttaneen. Se, minkä voidaan katsoa olevan *olennaisilta osilta samaa*, on kuitenkin mielestäni turhankin avoin ilmaus lakitekstiin, enkä näe tarkoituksenmukaisena sen sijoittamista siihen tuollaisena, sillä täsmennyksiä tai muutoksia tähän voi tulla koska tahansa EIT:n taholta¹⁵¹. Hallituksen esityksen 191/2012 vp mukaan, kyseessä tulisi olla sama verovelvollinen tai verosta vastuussa oleva henkilö, sama teko tai laiminlyönti ja sama verolaji.¹⁵² Tässä lakiesityksessä luotu luonnehdinta ei kuitenkaan ole oikeudelliselta sitovuudeltaan vahvasti velvoittava, joten sen nojalla ei ole mielestäni syytä vetää liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä oikeustilasta tämän käsitteen osalta. Näkisin, että esimerkiksi vaatimus samasta verolajista voisi olla perusteiltaan hieman hataralla pohjalla osan elinkeinotoimintaa harjoittavien henkilöiden verotuksessa tapahtuvien laiminlyöntien kohdalla.

¹⁵⁰ Zolotukhin v. Venäjä 2009.

¹⁵¹ Näin myös tästä Helenius 2011, s. 4.

¹⁵² HE 191/2012 vp, s. 26.

4.1.3 Rikosprosessin aloittaminen veronkorotuspäätöksen jälkeen

Käsittelyssä olevan lain 3 §:n mukaan samasta asiasta voidaan poikkeuksellisesti vielä veronkorotuspäätöksenkin jälkeen tehdä rikosilmoitus. Kyseinen tilanne voi syntyä, mikäli asiasta saadaan ratkaisun jälkeen näyttöä uusista tai vasta esiin tulleista tosiseikoista. Tämä pohjautuu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan toiseen momenttiin. Toki rikosprosessia ei voida käynnistää minkä tahansa uuden asian ilmetessä, vaan kyseessä tulee olla lopputuloksen kannalta merkittävä seikka, jonka perusteella veroviranomaisen olisi pitänyt jättää alun perin veronkorotus määräämättä rikostutkintaa varten edellä käsitellyn 2 §:n nojalla. Kaikkien tosiseikkojen ollessa tiedossa ja säännöksiä oikein sovellettu, olisi kyseisessä tapauksessa veronkorotuspäätös alun perinkin tullut jättää vireille ja asia siirtää esitutkintaviranomaisen käsiteltäväksi.

Tämän säännöksen 3.3 §:n mukaan, mikäli tällaista asian lopputulokseen nähden merkityksellistä uutta tietoa tai näyttöä tapauksesta myöhemmin tulee ilmi, rikosprosessin käynnistäminen edellyttää, että veronkorotus poistetaan ennen kuin asia voidaan rikostutkinnan puolella panna vireille. Tähän menettelyyn sovelletaan soveltuvien osin kyseessä olevan verolain säännöksiä, joissa säädetään viranomaisaloitteisesta verotuksen oikaisusta verovelvollisen eduksi¹⁵³. Näiden säännösten oikaisukriteerit eivät kuitenkaan koske tätä menettelyä, vaan veronkorotus poistetaan, vaikka niiden ei katsottaisi täyttyvän. Lain sanamuodon mukaisesti veronkorotus tulee poistaa viimeistään ennen syytteen nostamista, eli esitutkinnan voi suorittaa, vaikka asia olisikin jo ratkaistu veroprosessissa lopullisesti.¹⁵⁴ Tämän säännöksen osalta avoimeksi jää, voiko sen nojalla poistaa myös rikosprosessien päättämisen jälkeen erillisellä päätöksellä määrätyn veronkorotuksen¹⁵⁵, jota käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa.

¹⁵³ Mm. VML 55 §, PerVL 41 §.

¹⁵⁴ HE 191/2012 vp, s. 27.

¹⁵⁵ EPVTL 4 §.

Rikosilmoitusta ei kuitenkaan lain mukaan saa tehdä vasta esiin tulleiden seikkojen perusteella enää veronkorotuksen määrittämisen jälkeen, mikäli näyttö olisi voinut olla jo aiemmin veroviranomaisen saavutettavissa eli tosiseikkojen katsotaan olleen *saatavilla*.¹⁵⁶ Se, kuinka määritellään jonkin asian olleen tällä tavalla saatavilla päätöksenteossa on mielestäni vielä lakitekstiin hieman avoin käsite, joka kaipaa vielä täsmennystä. Katsotaanko siis saatavilla olleeksi näytöksi esimerkiksi sellainen, joka olisi ollut pääteltävissä käsillä olleesta näytöstä tai joka olisi voinut olla viranomaisen pyydettävissä kolmannelta taholta. Tällaisia tilanteita ei ainakaan hankalimmissa tapauksissa voida varmaanakaan katsoa viranomaisen toiminnassa varsinaisiksi virheiksi.

Jos kuitenkin puuttuneen veroilmoituksen vuoksi on toimitettu arvioverotus¹⁵⁷, jonka perusteella on määrätty veronkorotus, voi se muodostua esteeksi syytteen nostamiselle ja rikostuomion määrittämiselle, vaikka tieto tarkoista tulon määrästä saataisiinkin vasta jälkikäteen. Näin on, mikäli arvioidun tulon määrä ei ole merkittävästi pienempi kuin todellinen, myöhemmin selville saatu tulon määrä. Tällöin katsotaan, että myöhemmin saatu näyttö ei ole sellaista, joka on lopputuloksen kannalta merkittävää. Jos kuitenkin tietoon saatu tulo on oikeasti olennaisesti suurempi, ei sen perusteella määrätty veronkorotus muodosta estevaikutusta rikosprosessille, koska silloin ei katsota olevan kyse *samasta asiasta*.¹⁵⁸

4.1.4 Erillisellä päätöksellä määrätty veronkorotus

Veronkorotuksen määrittämisestä rikosprosessin päättymisen jälkeen säännellään lain neljännessä pykälässä, joka nähdäkseni on jo sanamuotonsa mu-

¹⁵⁶ HE 191/2012 vp, s.27.

¹⁵⁷ Tästä VML 27 §: ” Verotus on toimitettava arvioimalla, jos veroilmoitusta ei ole annettu tai sitä ei voida panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi.”

¹⁵⁸ HE 191/2012 vp, s. 27.

kaisesti koko lain ongelmallisin säännös ne bis in idem -periaatteen valossa. Sen mukaan veronkorotuksen määrääminen rikostutkinnan jälkeen on mahdollista tilanteissa, joissa esitutkinta lopetetaan tai jätetään kokonaan toimittamatta taikka esitutkinnan tuloksena nostettu syyte jätetään nostamatta tai se myöhemmin perutaan. Laista annetun hallituksen esityksen 191/2012 perusteluiden mukaan esitutkinnan lopettamispäätös ja syyttämättäjäättämispäätös eivät ole luonteeltaan sellaisia, jotka voisivat tulla lopullisiksi EIS:n tarkoittamalla tavalla ja asianomistajana oleva viranomainen voisi viedä asian eteenpäin rikostutkinnassa näistä päätöksistä huolimatta. Lisäperusteluna mainitaan, että tämän säännöksen olemassaolo on välttämättömyys hallinnollisen seuraamusjärjestelmän yhdenvertaisuuden vuoksi.¹⁵⁹

Raja veronkorotuksen erillisellä päätöksellä määräämisen hyväksyttävyydelle on kyseisessä lainkohdassa vedetty pääsääntöisesti syytteen nostamiseen. Pykälän toisen momentin ja sitä koskevien hallituksen esityksen perusteluiden mukaan veronkorotus voitaisiin määrätä kuitenkin siltä osin kuin asia ei etene syytteen nostamiseen. Esimerkkinä esityksessä on tilanne, jossa Verohallinto tekee rikosilmoituksen verovuosilta 2012-2014, mutta syyte nostetaan ainoastaan vuosilta 2013-2014. Tällöin Verohallinto määrää vielä veronkorotuksen verovuodesta 2012, koska kyse ei ole samasta asiasta.¹⁶⁰ Osin avoimeksi tässä kohtaa jää, voisiko yhden verovuoden aikana tehdyistä rikkomuksista nostaa syytteen vain yhden erän osalta ja muista laiminlyönnöistä määrätä erikseen veronkorotuksen. Mikäli sovelletaan lakiesityksessä toisaalla esitettyä määritelmää samasta asiasta, olisi tämä mahdollista¹⁶¹, mutta käytännön kannalta ajateltuna tämä olisi melko hankalaa.

Kuitenkin on myös niin, että syytteen voi vielä perua, vaikka se olisikin jo nostettu, jolloin veronkorotuksen määrääminen esitetyn mukaisesti olisi myös hyväksyttävää kaksoisrangaistavuuden kiellon näkökulmasta. Laissa ja sen

¹⁵⁹ HE 191/2012 vp, s. 27.

¹⁶⁰ HE 191/2012, s. 28.

¹⁶¹ Saman asiana pidetään, mikäli kyseessä sama verovelvollinen tai verosta vastuussa oleva henkilö, sama teko tai laiminlyönti ja sama verolaji. HE 191/2012 vp, s. 26.

esitöissä painotetaan, että veronkorotuksen määräämiselle ei ole estettä esitutkinnan tai syytteen perumisen jälkeen, koska henkilö ei ole tällöin ”lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi kyseisen valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti”.¹⁶² Tässä syntyvä ristiriita on ilmeinen, koska muualla laissa uuden tutkinnan alkamisen raja on asetettu syytteen nostamiseen. Tässä puolestaan se ikään kuin voidaan pyyhkiä kokonaan pois sen peruuttamisella, vaikka tosiasiaassa syyte on nostettu. Tässäkin on siis hyvin selkeästi näkyvissä lainsäätäjän tarttuminen EIS:n artiklan sanamuotoon. Niin hallituksen esityksessä 191/2012 vp kuin varsinaisessa lakitekstissäkin on esillä tämä näkökulma asiaan, eikä periaatteen tarkoituksien ymmärrys näy näistä juurikaan.

4.1.5 Tuomioistuimen ratkaisemat asiat

Tuomioistuimen ratkaiseman asian suhteesta veronkorotuksen määräämiseen säädetään vielä erikseen seuraavassa EPVTL:n pykälässä. Veronkorotuksen määrääminen tuomioistuimen päätöksen jälkeen on kiellettyä. Käsitykseni mukaan lainvalmisteluvaiheessa tässä pykälässä oli vielä mukana säännös, jonka mukaan veronkorotus voitaisiin tuomioistuinratkaisuihin määrätä ikään kuin rinnakkaissanktiona ilman asian tutkimista oikeudenkäynnin jälkeen. Sen kohdalla oli katsottu, että määrääminen ei olisi ollut kiellettyä, koska muutoinkin samassa käsittelyssä voidaan määrätä useita seuraamuksia. Tämä kuitenkin poistettiin laista ilmeisesti lausunnoissa esitettyjen vahvojen vastalauseiden vuoksi.¹⁶³

Tämän pykälän mukaan veronkorotusta ei voida siis tuomioistuinkäsittelyn jälkeen enää määrätä, mikäli asiasta on annettu syyksilukeva tuomio tai syyte on hylätty. Toisin sanoen, tuomioistuimen päätöksen sisällöllä ei ole merkitystä, mutta mikäli ratkaisu on tehty, muodostuu se prosessin esteeksi veronkoro-

¹⁶² Euroopan ihmisoikeussopimus 7. lisäpöytäkirja 4 art. HE 191/2012 vp, s. 27.

¹⁶³ Tästä mm. Helenius 2011 ja Korkein hallinto-oikeus 2011.

tusasiassa. Kyseisessä lainkohdassa määritellään myös kielletyksi veronkorotuksen määrääminen, mikäli asia on käsitelty muussa rikosoikeudellisessa menettelyssä ja siitä on määrätty sakkorangaistus.¹⁶⁴ Lain sanamuodosta ei kuitenkaan selviä, tuleeko tuomioistuimen ratkaisu tämän säännöksen mukaan heti EIT:n tarkoittamalla tavalla lopulliseksi, kuten veronkorotuspäätösikin kyseisen lain mukaan, vai täytyykö muutoksenhaun määrääjän ensin umpeutua¹⁶⁵.

Tähän pykälään liittyy kuitenkin ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan 2 kohdan määrittämä poikkeus, eli uusien tai vasta esiin tulleiden seikkojen perusteella toinen käsittely ja rangaistus ovat mahdollisia. Täten henkilöä voidaan alkaa uudelleen tutkimaan tuomioistuinkäsittelyn jälkeen vielä niin hallinnollisessa kuin rikosoikeudellisessakin prosessissa, mikäli asian käsittelyssä on aiemmin tapahtunut perustavaa laatua oleva virhe tai esiin tullut näyttö on lopputuloksen kannalta merkittävää.¹⁶⁶ Käytännössä tämä säännös mahdollistaa siis laajemman asian uudelleen käsittelemisen vielä ratkaisun jälkeen kuin aiemmin käsitelty EPVTL 3 §.

Lain lopuissa neljässä pykälässä säännellään vielä asiaan liittyvistä prosessin käytännön toteuttamista koskevista asioista: muutoksenhausta ja tiedonantovelvollisuudesta sekä itse lain voimaantulosta. Näitä en kuitenkaan tässä yhteydessä avaa sen kummemmin, sillä en koe niiden olevan kovinkaan merkityksellisiä tutkielmani aihepiirin kannalta.

¹⁶⁴ HE 191/2012 vp, s. 28.

¹⁶⁵ Määräaika valituksen tekemiseksi 30 päivää kärjäoikeuden ratkaisun julistamisesta tai 60 päivää hovioikeuden ratkaisun julistamisesta. OK 25 luku 12 § ja 30 luku 5 §.

¹⁶⁶ HE 191/2012 vp, s. 28.

4.2 Lain oikeudelliset vaikutukset

4.2.1 Lain yleisarviointia

Erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain (781/2013) pääasiallinen funktio on, että se estää tilanteen, jossa sama henkilö tulee kahdesti tutkituksi ja rangaistuksi saman tosiasiallisen tapahtuman vuoksi. Lain tehtävän toteutus on näkemykseni mukaan osittain onnistunut, sillä se estää kahdesti tutkimisen ja rankaisemisen ainakin osassa tapauksista. Koen tämän olevan hyvä ensimmäinen kehitysaskel vero- ja rikosprosessin yhteensovittamisessa. Kuitenkin toisaalta mieleeni hiipi ajatus kyseistä lakitekstiä luukiessani siitä, että tällä sääntelyllä on tarkoituksena vain keino-tekoisesti poistaa ne bis in idem -periaatteen muodostama ongelma verotuksen laiminlyöntien seuraamusjärjestelmästä¹⁶⁷. Asiassa on edelleen mielestäni epäselviä tilanteita, vaikka ainakin lainvalmisteluasiakirjoissa asia esitetään kuin tämä laki poistaisi kokonaan tämän oikeudellisen ristiriitatilanteen. Lisäksi se ei täysin vastaa näkemykseni mukaan ne bis in idem -periaatteen tarkoitusta ja herättää vielä uusiakin ongelmallisuuksia kyseessä olevissa tilanteissa¹⁶⁸. Syvennyn näihin vielä tarkentavasti jäljempänä.

Ennen uutta lainsäädäntöä veronkorotusten ja rikosoikeudellisten sanktioiden tarkoituksenmukainen yhteensovittaminen molemmissa prosesseissa käsiteltävien asioiden osalta on ollut lähes mahdotonta. Tämä näkemykseni mukaan melkoisen merkityksellinen asia ei ole siis toteutunut lainkäytössämme. Käytännössä varmasti useita rikosasioita jouduttiin aiemmin jättämään käsittelemättä veronkorotuksen määräämisen vuoksi, sillä ennen EPVTL:n säätämistä veroviranomaisella ei ole ollut laissa määriteltyä oikeutta jättää veronkorotusta määräämättä rikosprosessin mahdollistamiseksi, vaikka siihen olisi ollut aihetta. Monen tapauksen osalta, jossa asia on kuitenkin ratkaistu sekä hallinnollisessa

¹⁶⁷ Samoin tästä Vuoren pää 2011, s. 1.

¹⁶⁸ Epäilyksensä lain EIS:n mukaisuudesta on esittänyt myös mm. Korkein hallinto-oikeus 2011, s. 4 ja Vuoren pää 2011, s. 2.

että rikosoikeudellisessa prosessissa, on Suomi myöhemmin saanut langettavia tuomioita Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen taholta.

Tarkoituksena EPVTL:n säätämisvaiheessa on ymmärtääkseni ollut rakentaa menettely siten, että heti alkuvaiheessa valitaan joko hallinto- tai rikosprosessi teon tai laiminlyönnin selvittämiseksi, ja asia tutkitaan ainoastaan valitussa instanssissa. Lain mahdollistaessa verotuspäätöksen tekemisen jättäen veronkorotuspäätöksen vielä avoimeksi, antaa se viranomaiselle lisää aikaa sekä mahdollistaa asian tarkemman arvioinnin, jotta päästäisiin mahdollisimman oikeaan ja kohtuulliseen lopputulokseen. Tällä menettelyllä on Verohallinnon asiantuntijakirjoituksen mukaan tarkoitus taata rikosoikeudelliseen vastuuseen joutuminen teosta, josta veronkorotus ei ole kokonaisuutta katsoen riittävä sanktio.¹⁶⁹

Vaikka en olekaan täysin vakuuttunut lain erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) lainsäädäntö prosessin onnistuneisuudesta, on mielestäni kuitenkin koko suomalaisen oikeudellisen järjestelmän kannalta hyväksi, että tällaisiin epäkohtiin pureudutaan toden teolla ensin tuomioistuinten toimesta ja sitten lainsäädännön keinoin. Toisin voisi katsoa tapahtuneen esimerkiksi naapurimaassamme Ruotsissa, jossa hyvin pitkään oli tilanne, jossa verovilpistä oli edelleen mahdollista rangaista vero- ja rikosprosessissa samassa asiassa. Ruotsin korkeimman oikeuden (Högsta domstolen) mukaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännöstä ei ole löydettävissä selvää tukea sille, että ruotsalainen järjestelmä olisi EIS:n vastainen. Ruotsissa rangaistuskokonaisuus on voinut sisältää sekä veronkorotusta että rikosoikeudellisia sanktioita, ja niiden kohtuullisuutta punnitaan kokonaisharkintana.¹⁷⁰ Tämän jälkeen kuitenkin Högsta domstolen on muuttanut tulkintalinjaansa ratkaisussa B 4946-12, jonka mukaan veronkorotuspäätös esti

¹⁶⁹ Verohallinto 2014, s. 2.

¹⁷⁰ HE 191/2012 vp, s. 14. Kts. tästä esim. Högsta domstolenin ratkaisut B 2509-09 ja B 5948-09.

veropetosyytteen tutkinnan¹⁷¹. Kuitenkaan lain tasolla ei muutoksia ole tilanteeseen ymmärtääkseni tullut.

Ihmisoikeussopimuksen 7. lisäpöytäkirja 4 artiklan sanamuodosta on selkeästi luettavissa näkemys, jonka mukaan kaksoisrangaistavuuden lisäksi artikla kieltää myös kahdesti asian tutkimisen ja asiasta syyttämisen. Seuraavan analysoinnin pohjana on hyvä muistaa, että tätäkin sääntelyä pohdittaessa tulisi teknisen, sanamuodon mukaisen soveltamisen lisäksi pitää mielessä sen perimmäinen tarkoitus, kuten on tehtävä aina Euroopan ihmisoikeussopimuksen artikloja pohdittaessa¹⁷². Tämän osalta keskeisimpänä tarkoituksena on turvata henkilölle kuuluvat ihmisoikeudet ja tässä tapauksessa erityisesti suojella yksilöä joutumasta uudelleen henkisesti raskaaseen tutkintaprosessiin¹⁷³. Yksilön oikeusturvan lisäksi tarkoituksena on, että periaate vahvistaa oikeustilan pysyvyyttä ja sen myötä koko oikeudellisen yhteisön luottamusta sekä säästää resursseja¹⁷⁴. Näiden ne bis in idem -periaatteelle luonnehdittujen tavoitteiden pohjalta olen seuraavissa alaluvuissa pohtinut lain vaikutuksia oikeustilaan ja tulevaisuuden ratkaisutoimintaan.

4.2.2 Yksilölle aiheutuva haitta ja prosessiekonominen tehokkuus

Ne bis in idem -periaatteen tarkoituksena on muun muassa taata prosessin toimivuus niin, että se olisi samanaikaisesti mahdollisimman nopea ja ratkaisu likiarvo absoluuttisesta totuudesta¹⁷⁵. Tämä on luonnollisesti eduksi niin yksilölle kuin valtiollekin. EPVTL ei kuitenkaan vaikuta olevan tältä kannalta katsoen

¹⁷¹ B 4946-12 11.6.2013.

¹⁷² Tästä sääntelyä valtiosopimusoikeutta koskevassa Wienin yleissopimuksen 31 artiklassa, johon EIT on myös viitannut ratkaisutoiminnassaan. Koskinen 2011a, s. 15, Pellonpää ym. 2012, s. 285.

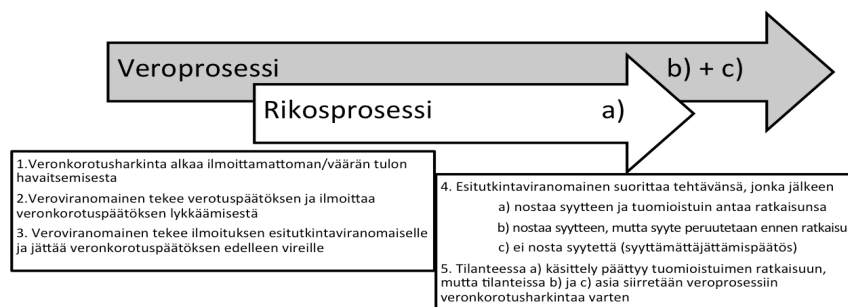
¹⁷³ Tästä mm. Helenius 2010, s. 766-767.

¹⁷⁴ Lappalainen 2012b, s. 737.

¹⁷⁵ Van Bockel 2009, s. 28.

edullista kummallekaan osapuolelle, sillä kyseinen menettely on raskas varmasti yksilölle, mutta myös tuomioistuinlaitokselle sekä viranomaisille.

Uuden sääntelyn mukaan menettely on käytännössä monimutkaistunut ja jo siten vaikeuttaa yksilön asemaa¹⁷⁶. Nykyisessä laissa säädetyssä menettelyssä laiminlyönti, joka täyttää sekä hallinto- että rikosprosessissa käsittelemisen kriteerit, käsitellään edelleen kahdessa menettelyssä täysin päällekkäin, jonka eliminointi juurikin on ne bis in idem -periaatteen tärkein tavoite. Näin on, mikäli veronkorotusharkinta alkaa ensin, josta veroviranomainen päättää siirtää asian esitutkintaan. Tällöin veronkorotusharkinta jätetään vireille ja samalla käsitellään rikosasiaa. Vaikka rikosoikeudellista seuraamusta ei määrättäisikään tuomioistuinkäsittelyssä, voi Verohallinto vielä määrätä hallinnolliseksi sanktioksi lainkäyttöjärjestelmässämme luokitellun veronkorotuksen. Menettely on varmasti tavallisen kansalaisen silmin katsoen hyvin sekava. Se ei myöskään oman näkemykseni mukaan ole Euroopan ihmisoikeussopimuksen tarkoituksen mukainen. Alla olevassa kuviossa on selvitetty vielä visuaalisin keinoin nykyisen lain säätämää menettelyä, joka on näin ehkä edes hieman helpommin ymmärrettävissä. Esitetty prosessin kulku voi käytännössä olla hyvin erilainenkin, mutta kuviossa esillä on nimenomaan lain erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) mahdollistama tapahtumakulku, jollaista ennen tätä lainsäädäntöä ei ollut mahdollista toteuttaa.



KUVIO 3. Lain sääntelemän menettelytavan kuvaus.

¹⁷⁶ Veronkorotusmenettelyn monimutkaisuutta ja mahdollista pitkää prosessia kritisoinut myös lausunnossaan Korkein hallinto-oikeus 2011, s. 3.

Perustuslakivaliokunnan lausunnossa 17/2013 vp todetaan: “Nyt ehdotetulla sääntelyllä pyritään sen soveltamisalalla siihen, että sama asia käsitellään — ja siitä annetaan mahdollinen seuraamus — vain yhdessä menettelyssä.”¹⁷⁷ Vaikkakin sääntely on rakennettu niin, että pyrkimyksenä on valita joko rikos- tai hallintoprosessi asian tutkimiseksi heti alkuvaiheessa, ei tämä suurimmassa osassa tapauksista voi toimia *ne bis in idem* -periaatteen näkökulmasta kestäväällä tavalla. Tässä tavoitteessa voidaan mielestäni katsoa lainsäätämisen prosessin epäonnistuneen, vaikka ymmärrän toki ajatuksen tämän säädetyn menettelytavan taustalla. Tällä menettelyllä pystytään näennäisesti toteuttamaan *ne bis in idem* -periaatteen vaatimukset, kun uutta tutkintaa ei aloiteta lopullisella tavalla tehdyn ratkaisun jälkeen, vaan toinen prosessi jää vireille. Tässä ei nähdäkseni vero- ja rikosprosessin voida katsoa olevan samaa prosessia näissä päällekkäisissäkin tutkinnoissa, sillä tässä tutkintaa suorittavina on kaksi eri viranomaistahoa, jotka tekevät ratkaisuharkintaa erikseen omien menettelytapojensa ja tahoillaan keräämiensä tietojen pohjalta¹⁷⁸. Ja mikä merkityksellisintä, kun *ne bis in idem* -periaatteen tarkoituksena on suojata yksilöä toiselta henkisesti raskaalta prosessilta, on tällaisen menettelytavan toteuttaminen yksilön kannalta todennäköisesti aivan suhteettoman raskasta. Asian voisi olla mielestäni mahdollisesti selvitettävissä yksinkertaisemmalla menettelyllä.

Nykyisessä menettelytavassa rikosprosessin aloittaminen oikeutetaan siis sen perusteella, ettei veronkorotusharkintaa ole vielä päätetty lopullisella päätöksellä *ne bis in idem* -periaatteessa tarkoitetulla tavalla. Prosessi on edelleen yksilölle aiheutuvan haitan kannalta muun muassa EIT:n ratkaisussa *Österlund v. Suomi* käsittelyssä olleen tilanteen kaltainen, jossa prosesseja käytiin päällekkäin¹⁷⁹, ja josta Suomen menettely tuomittiin 7. lisäpöytäkirjan 4 artiklan rikkomukseksi. Rikosprosessi tuossa tapauksessa oli siis juuri aloitettu veronkorotuspäätöksen jälkeen, koska sen ei katsottu olevan vielä lopullinen muutoksen-

¹⁷⁷ PeVL 17/2013 vp, s. 3.

¹⁷⁸ Vrt. esim. Rinas v. Suomi 2015.

¹⁷⁹ Veronkorotuspäätös vuonna 2006, joka tuli lopulliseksi 23.1.2013. Rikossyyte nostettiin 25.4.2007 ja ratkaisu tuli lopulliseksi 19.11.2010.

hakuajan ollessa vielä kesken.¹⁸⁰ Näin juuri toimitaan myös edellä kuvatussa uusitusmenettelymallissa. Ainoana erona on, että nykyään veronkorotusharkinta jätetään kokonaan avoimeksi tarkoituksella, kun aiemmin veronkorotuksesta tehtiin päätös, mutta se tuli lopulliseksi vasta muutoksenhaun määräajan umpeuduttua. Tuolla päätöksellä ei kuitenkaan juuri ollut merkitystä oikeudellisessa mielessä ennen sen lopullisuutta. Muutos on puolestaan tapahtunut ennemminkin toiseen suuntaan, kun yksilöä voidaan tutkia moneen kertaan eri prosesseissa, sekä vielä ratkaisun jälkeenkin on sanktio (veronkorotus) mahdollista poistaa ja aloittaa rikostutkinta.

Kuten jo tutkimuksen alkupuolella todettu, vaikka *ne bis in idem* -periaatteen tärkeimpänä funktiona on suojella yksilöä uudelta raskaalta tutkinnalta, ei prosessieconomisen tehokkuuden näkökulmaa sovi unohtaa käsitellessä asioita tämän periaatteen yhteydessä. Käytännössä tämän tavoitteen ihanteena on prosessi, joka toimii taloudellisesti mahdollisimman vähin resurssein, mutta myös ajallisesti toteutuu nopeimmalla mahdollisella vauhdilla. Ylimääräisiä prosessin vaiheita tulisi saada poistettua sekä myös asiat kerralla ratkaistua oikein, sillä muutoksenhakuprosessit eivät tästä näkökulmasta ole kovinkaan toivottuja.¹⁸¹ Tämän rikosprosessuaalisen oikeusperiaatteen pohdinnassa tulee kuitenkin aina muistaa, ettei sitä koskevaa pohdintaa tule irroittaa kokonaisuudesta itseisarvoiseksi tavoitteeksi muiden tärkeiden tavoitteiden kustannuksella.

Nyt EPVTL:n mukaista menettelyä peilattaessa prosessieconomian periaatteen tavoitteisiin, voi varmasti jokainen suoraan jo nähdä säännellyn menettelyn olevan tässä mielessä melkoisen keho. Tulee asia sitten käsiteltäväksi ensin vero- tai rikosprosessissa, prosessoiminen tapahtuu mahdollisesti joka tapauksessa kahdessa erillisessä menettelyssä ja kahdessa eri viranomaisessa. Lailla säädettyä perustilanteena tämä menettelytapa on nähdäkseni äärimmäisen tehokas, sillä samoihin tosiasioihin perustuvan asian tutkiminen erillään kahdessa prosessissa luonnollisestikin vie tuplasti sekä taloudellisia että

¹⁸⁰ Österlund v. Suomi 2015, k. 49-51.

¹⁸¹ Virolainen 2012, s. 123.

ajallisia resursseja. Tämän lisäksi jo hallituksen antamassa lakiesityksessä todetaan, ettei lakimuutoksella ole ainakaan positiivisessa mielessä vaikutusta taloudellisiin resursseihin esimerkiksi veronkorotusten keräämisen kannalta. Puolestaan tietojärjestelmät sekä muut järjestelyt saattavat aluksi jonkin verran viedä jopa resursseja.¹⁸²

Edellä käsitellyn päätösvallan siirtymisen veroviranomaisen käsiin voi myös ajatella näkemykseni mukaan heikentävän prosessin ekonomista tehokkuutta. Veroviranomaisilla ei ole yleisesti juurikaan kokemusta rikosoikeudesta, joten asian tutkimiseen ja päätöksen lopulliseen tekemiseen menee varmasti enemmän aikaa kuin esitutkintaviranomaisella tai muulla rikosprosessin ammatillisella. Ja vaikka tällaista koulutusta järjestettäisiinkin tai näiden tekemiseen rekrytoitaisiin erityinen alan asiantuntija, ei se mielestäni kuitenkaan ole resursien käyttöä tehokkaimmalla mahdollisella tavalla.¹⁸³

Laki mahdollistaa perustilanteen lisäksi myös useita muita monimutkaisia esimerkkitalanteita, jotka voivat aiheuttaa yksilölle kohtuutonta taakkaa eivätkä prosessiekonomiselta näkökannalta katsottunakaan ole mielestäni kovin tehokkaita. Muun muassa tämän sääntelyn myötä voi syntyä tilanne, jossa syytetä ei voida nostaa prosessuaalisin perustein (esimerkiksi näytön puutteen vuoksi) ensimmäisellä kerralla, jolloin asiasta määrätään veronkorotus. Myöhemmin näyttöä kuitenkin voi vielä ilmestyä, jonka seurauksena aiemmin määrätty veronkorotus poistetaan ja syyte nostetaan samasta asiasta EPVTL 3 §:n mukaisesti. Tämä aiheuttaa siis toimenpiteitä toistamiseen sekä vero- että rikosprosessin puolella. Yksilön kannalta ikävimmässä tilanteessa henkilön kaksinkertainen prosessiin joutuminen ja sanktioiden muuttuminen voi johtua ainakin osittain veronkorotusharkinnan, veroviranomaisen rikosoikeudellisen pohdinnan tai esitutkinnan laadullisesta heikkoudesta. Tällöin tehokkuuspohdinnan lisäksi

¹⁸² HE 191/2012 vp, s. 14.

¹⁸³ Tältä osin tillannetta voisi helpottaa Heleniuksen lakiesityksestä antamassaan lausunnossa esittämä ehdotus viranomaisille annettavasta tarkasta ohjeistuksesta liittyen rikosprosessiin kuuluviiin veroasioihin. Helenius 2011, s. 1.

tulee eteen kysymys siitä, mikä on näyttöä, joka viranomaisella on voitu katsoa olleen saatavilla jo aiemman prosessin aikana¹⁸⁴.

4.2.3 Menettelyn ja sanktioinnin yhdenvertaisuus

Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) on säädetty koskemaan luonnollisia henkilöitä, yhtymiä, kuolinpesiä sekä muita verovelvollisia, joiden verotuksesta luonnollinen henkilö voi olla henkilökohtaisessa vastuussa¹⁸⁵. Kuitenkin Euroopan ihmisoikeussopimuksen velvoitteet ulottuvat myös oikeushenkilöihin¹⁸⁶, kuten osakeyhtiöihin, joten tällöin muun muassa *ne bis in idem* -periaatteen suojan tulisi olla saavutettavissa myös tuolla tasolla. Esimerkiksi Hollannissakin tätä suojaa nauttivat myös oikeushenkilöt, kun käytössä oleva asian vain kertaalleen prosessoinnin salliva *Una-via* -periaate ulottuu myös yritysten tasolle¹⁸⁷. Suomessa tämän lain puitteissa se ei siis selkeästi näin ole, sillä ainoastaan henkilöyhtiöt kuuluvat EPVTL:n soveltamisalaan, mutta nähdäkseni tilanne yhteisöjen vastuuhenkilöiden kannalta ei ole tässä mielessä oikeudellisesti tyydyttävä¹⁸⁸. Mielestäni lainsäädännöllisiä toimia olisi siis myös harkittava näiden henkilöiden perusoikeuksien turvaamiseksi. Myös samaan teemaan liittyen *Asko Lehtonen* on ottanut kantaa yritysmuotojen väliseen yhdenvertaisuuteen lausunnossaan, jossa hän toteaa, että tämän kehittämiseen tulisi kiinnittää huomiota veronkorotuksien osalta¹⁸⁹.

¹⁸⁴ HE 191/2012 vp, s. 27.

¹⁸⁵ Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) 1 §.

¹⁸⁶ Pellonpää ym. 2012, s. 16.

¹⁸⁷ HE 191/2012 vp, s. 16.

¹⁸⁸ Mm. ratkaisussa THO 8.4.2015 vahvisti, että yhtiön vastuuhenkilöitä voitiin syyttää törkeästä veropetoksesta, vaikka heille oli jo henkilökohtaisessa verotuksessa määrätty veronkorotus samasta teosta.

¹⁸⁹ Lehtonen 2015, s. 22.

Tässä kohtaa on nostettava esiille myös Suomen perustuslain (731/1999) 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate, jonka ensimmäisen momentin mukaan: "Ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä." Sen määräämänä siis kaikessa lainkäytössä on huomioitava tämä merkittävä oikeusperiaate. Nyt käsittelyssä olevan lain aiheuttama sattumanvaraisuus kuitenkin nostaa esiin luonnollisten ja oikeushenkilöiden kohteluun liittyvän eroavaisuuden syntymisen lisäksi joitakin kysymyksiä kaksoisrangaistavuuden kiellon kannalta ongelmallisesta sanktioiden sattumanvaraisuudesta. Tutkimuksellisesti tässä kontekstissa mielenkiintoista on ensinnäkin, että sillä, annetaanko vapauttamispäätös tai perutaanko syyte kesken käsittelyn on kyseisen lain mukaan täysin erilainen merkitys oikeudellisessa mielessä. Kuitenkin käytännön kannalta ajateltuna, ei varmastikaan näiden kahden ratkaisun välillä ole yksilön käytännön elämän kannalta niin suurta eroa, että toisen näistä jälkeen voitaisiin vielä jatkaa toista prosessia ja määrätä sanktio sen perusteella, mutta toisessa tapauksessa päätös on lopullinen. Toki syytteen perumiselle on varmasti aina jokin peruste, mutta yksilön näkökulmasta tämä vaikuttaa hieman kohtuuttomalta, sillä näissä tilanteissa jää auki mahdollisuus veronkorotusprosessin jatkamiselle.

Laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) määrää edellä kuvatun menettelyn, jossa henkilölle on edullisempaa se, että syytekynnys ylittyy ja syyte nostetaan häntä vastaan kuin se, että esitutkinta päätettäisiin ja tehtäisiin syyttämättäjättämispäätös. Tämä pätee toki ainoastaan siinä tapauksessa, että henkilö olisi petosrikokseen syytön. Tätä kyseistä perusteettomasti erilaista kohtelua ainakin Suomen Veroasiantuntijat ry ja Mikko Vuorenpää ovat nostaneet esille myös lakiesitysluonnoksesta antamissaan lausunnoissa sekä pyytäneet tälle vähintään lisäperusteita¹⁹⁰. EPVTL:n valmisteluasiakirjoissa perusteluna tällaiselle menettelylle on todettu, että teknisesti syyttämättäjättämispäätös, esitutkinna lopettamispäätös ja syytteen peruuttaminen ovat luonteeltaan sellaisia, jotka eivät voi koskaan tulla lopullisiksi¹⁹¹. Jos ihmisoikeussopimuksen ne bis in idem -periaatetta tulkitaan

¹⁹⁰ Suomen Veroasiantuntijat ry 2011, s. 2. Vuorenpää 2011, s. 1.

¹⁹¹ HE 191/2012 vp, s. 27.

näin ahtaasti sanamuodon mukaan, ei se enää mielestäni vastaa sen tarkoitusta. Lisähuomiona voisi todeta, että tällaista tulkintatapaa ei ole muutenkaan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisuihin kaksoirangaistavuuden kiellon problematiikkaa pohdittaessa käytetty¹⁹², niin tulkintakäytännön väljyyden muuttaminen tässä kysymyksessä tuntuisi hieman keinotekoiselta, vaikkei se toki täysin mahdotonta olekaan¹⁹³.

Vaikka syyttämättäjäättämispäätös ei tulisikaan kansallisen lainsäädännön mukaisesti koskaan varsinaisesti lopulliseksi, on lakiluonnoksesta annetuissa lausunnoissa esitetty, että ainakin näytön puuttumisen vuoksi tehtyjen päätösten ratkaisulinjan ei voida katsoa olevan niin selkeä, etteikö siihen voisi olla tulossa muutoksia¹⁹⁴. Lisäksi kirjallisuudessa muun muassa *Jens Skoghøy* on esittänyt, että EIT voisi myöntää syyttämättäjäättämispäätökselle, joka tehdään muusta kuin prosessuaalisesta syystä, jonkinlaisen autonomisen estevaikutuksen, vaikkei tällainen päätös kansallisen lain mukaan voisikaan koskaan tulla lopulliseksi.¹⁹⁵

Sääntelyn rakentaminen näin, että syytteen peruuttamispäätöksellä ja vapauttamispäätöksellä on lopputuloksen kannalta niin suuri ero, vaikuttaa mielestäni kaiken kaikkiaan siis hyvin jäykältä. Kuten jo todettu, syytteen peruuttamisella ja vapauttavalla tuomiolla on kuitenkin yksilön elämän kannalta melko sama vaikutus. Onkin varmasti paikallaan pohtia, onko oikeudenmukaista, että toisessa tapauksessa veroviranomainen voi vielä määrätä suurenkin veronkorotuksen, jolla on reaalisesti vaikutusta henkilön elämään, ja toisessa tilanteessa

¹⁹² Esim. veronkorotuspäätöstä ei tehdä ”valtion lakien ja oikeudenkäyntimenettelyn mukaisesti”, vaan ratkaistaan hallinnollisessa menettelyssä, mutta kuitenkin kyseisen periaatteen linjattu soveltuvan veronkorotusasioihin.

¹⁹³ Myös Zolotukhin-ratkaisussa EIT huomauttaa liian ahtaasta tulkinnasta: ”the Convention must be interpreted and applied in a manner which renders its rights practical and effective, not theoretical and illusory. ... The provisions of an international treaty such as the Convention must be construed in the light of their object and purpose and also in accordance with the principle of effectiveness.”. Zolotukhin v. Venäjä 2009, k. 80.

¹⁹⁴ EIT toteuttaa ratkaisutoiminnassaan ns. evolutiivisen tulkinnan periaatetta, jonka mukaan tulkinta ei ole koskaan välttämättä pysyvä, vaan sitä kehitetään ja muutetaan tarpeen vaatiessa. Tästä tarkemmin mm. Hirvelä & Heikkilä 2013, s. 27.

¹⁹⁵ Helenius 2011, s. 2. Skoghøy 2007, s. 478.

ei veronkorotusta eikä muutakaan seuraamusta määrätä ja henkilö voi jättää koko asian taakseen. Henkilölle on varmasti siis muodostunut taakkaa molemmissa tilanteissa yhtälailla.

Yksilölle aiheutuvan käytännön ongelmallisuuden lisäksi asiaa oikeudellisessa mielessä ajateltuna, voidaan kiistatta todeta, että molemmissa tilanteissa on kuitenkin varmasti otettu kantaa tapahtuneisiin tosiseikkoihin ja on ollut vaara seuraamuksesta¹⁹⁶. Myös EIT:n tulkintakäytännön mukaan uusi tutkinta alkaa jo siinä vaiheessa kun henkilö on ”liable to be tried again in new proceedings”¹⁹⁷. Tähän samaan pohdintaan voidaan myös osin rinnastaa nähdäkseni syyttämättä jättämispäätös, jolloin asiaa on jo varmasti pohdittu sekä punnittu monelta kantilta, vaikkakin yksilölle aiheutunut haitta saattaa olla merkittävästi vähäisempi tuomioistuinkäsittelyltä välttyessään. Kuitenkin EIS:n tarkoittamassa mielessä *uusi tutkinta* on tässä laissa kohdennettu ainoastaan tuomioistuinkäsittelyyn ja esitutkintavaihe on jätetty kokonaan huomiotta. Tällaiseen tulkintaan ei juuri löydy perusteita, sillä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeita vahvistavan EIS 6 artiklankin katsotaan ulottuvan esitutkintavaiheeseen eikä syytteen nostamisen ajankohdalla ole merkitystä.¹⁹⁸

Lain erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) 4 §:n säätelemää jälkikäteistä oikeutta veronkorotuksen määräämiseen syyttämättä jättämis- ja syytteen peruuttamispäätösten kohdalla on perusteltu erityisesti yhdenvertaisuuden turvaamisella. Veronkorotus on HE 191/2012 vp mukaisesti voitava määrätä esitutkinnan päättämisen jälkeen, jotta jokainen verovelvollinen tulisi Verohallinnon osalta tutkittua ja rangaistua samalla tavoin samojen tosiseikkojen täytyessä.¹⁹⁹ Mielestäni on hieman erikoista, että edellä käsittelemissäni tilanteissa syyttämättä jättämisen, syytteen peruuttamisen ja vapauttamispäätöksen välillä ei ole pohdittu yhdenvertaisuuden näkökulmaa, vaikka kyseinen oikeusperiaate on muuten selkeästi tuotu esille.

¹⁹⁶ Näin estävän vaikutuksen syntyisestä Hellsten 2010, s. 532-533.

¹⁹⁷ Zolotukhin v. Venäjä 2009, k 83 ja 110 sekä Österlund v. Suomi 2015, k. 45.

¹⁹⁸ Vuorenmaa 2011, s. 1.

¹⁹⁹ HE 191/2012 vp, s. 27.

Tai ainakaan tältä kantilta katsoen asiaa ei ole tuotu esille lainvalmisteluasiakirjoissa.

Saman rikkomuksen perusteella käytävät hallinto- ja rikosprosessit voivat toteutua täysin eriaikaisesti, peräkkäin, hieman limittäin tai jopa kokonaan päällekkäin. Kumpi tahansa näistä voi tulla käsittelyyn ensin, eikä järjestyksellä ole käytännössä väliä. Usein on kuitenkin niin, että veronkorotusharkinta on näistä ensimmäiseksi käsiteltäväksi nouseva asia.²⁰⁰ Mikäli kuitenkin käsittely tapahtuu toisinpäin, asia ylittää syytekynnyksen ja se käsitellään tuomioistuimessa ratkaisuun saakka, ei veronkorotusta voida määrätä silloin enää erillisellä päätöksellä annettavasta veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain (781/2013) 5 §:n mukaan. Näin saattaa myös syntyä tilanne, jossa syytekynnyks ylittyä, mutta henkilö saa vapauttavan tuomion rikosprosessissa eikä tämän jälkeen veronkorotuksen määrääminen ole enää sallittua ne bis in idem -periaatteen valossa. Tällöin vaikka samat tosiseikat täyttyisivät, ei edellä käsitelty yhdenvertaisuus seuraamuksien osalta voi tässä toteutua. Se, että saman tosiasiallisen teon sanktio riippuu prosessien ajallisesta sijoittumisesta, ei ole millään muotoa tyydyttävä tilanne. Toki tilanne on edistynyt tätä lainsäädäntöä edeltävään aikaan verrattuna, koska silloin kaikkien ratkaisujen osalta tilanne oli näin epävarma. Näin oli esimerkiksi tapauksessa KKO 2013:92, jossa vain viikkoa aiemmin tehdyt veronkorotuspäätökset olisivat voineet estää verope-
tossyytteen tutkimisen²⁰¹.

4.2.4 Oikeusvarmuuden heikkous

Oikeusvarmuudella tarkoitetaan päätösten pysyvyyttä, ennustettavuutta sekä oikeellisuutta²⁰². Oikeusvarmuuden periaate on yksi itsestäänselvimmistä ja merkityksellisimmistä kaksoisrangaistavuuden kiellon tavoitteista. Kuitenkin on

²⁰⁰ Myrsky & Rabinä 2015, s. 403.

²⁰¹ Vento 2014. Vrt. HE 191/2012 vp, s. 21.

²⁰² Äimä 2012, s. 101.

päässyt tapahtumaan niin, että sen toteutuminen on tässä kontekstissa ollut kaikikein heikointa viime vuosina. Kyseisen lain analyysissä on huomattava, että ne bis in idem -periaatteen tulkinnan heikko pysyvyys ja ennustettavuus heijastuu suoraan itsessään jo epävarmuustekijänä oikeusvarmuuden periaatteen kannalta. *Sama asia* käsitteenä sekä erityisesti päätösten *lopullisuus* ovat olleet seikkoja, joiden soveltamisesta jälkimmäiseen ainakaan ei mitään pysyvää tulkintalinjaa ole oman näkemykseni mukaan kunnolla saatu ja kysymykset ovat mielestäni edelleen jokseenkin avoimia²⁰³. Erillisellä päätöksellä määrätävistä veron- tai tullinkorotuksesta annettu laki (781/2013) on osaltaan mielestäni tuonut helpotusta asiantilaan, mutta toisaalta luonut myös uusia epävarmuutta sisältäviä tilanteita, joista pohdintaa vielä jäljempänä. Näkisinkin, että tilanne ei ole täysin ratkennut, vaan sen sijaan ainoastaan hieman muuttunut.

Lain arviointiin päätäksemme, on ensinkin harkittava ratkaisujen lopullisuuden määrittelyä yleisesti. Toisin sanoen, milloin asia on lopullisesti ratkaistu niin, ettei sitä enää voida alkaa tutkia uudelleen, ja mitkä ratkaisut ylipäättään voivat tulla ihmisoikeussopimuksen tarkoittamalla tavalla *lopullisiksi*? Lakivaliokunnan antaman lausunnon 8/2013 mukaan ratkaisun lopullisuudella ei ole enää uuden sääntelyn jälkeen merkitystä, koska rikosprosessin käynnistäminen estyy heti, kun veronkorotus on määrätty eikä vasta muutoksenhakuajan kulumisen jälkeen²⁰⁴, jonka perustuslakivaliokunta on katsonut menevän jopa EIS:n tarkoitusta pidemmälle²⁰⁵. Eli tarkoittaako tämä, että vaikka veronkorotuspäätökseen olisi haettu muutosta, katsotaan se silti lopulliseksi? Eikä tämä suinkaan ole ainoa tilanne, jossa ihmettelyä saattaa herätä soveltamiskäytännössä. Asia ei mnäkemykseni mukaan ole aivan näin valiokuntien esittämällä tavalla yksinkertainen käytännössä, koska kuten edelläkin jo mainittu, prosessit voivat tapahtua kummassa järjestyksessä tahansa ja olla käytännössä päällekkäisiä tai limitäisiä.

²⁰³ Mm. lopullisuuden käsitteen osalta erilaisia oikeusohjeita saatu ratkaisusta Ruotsalainen v. Suomi 16.6.2009 ja Glantz v. Suomi 20.5.2014.

²⁰⁴ LaVL 8/2013, s. 3.

²⁰⁵ PeVL 17/2013, s. 3.

Tässä ongelmassa merkityksellisintä nähdäkseni on kuitenkin, että uuden lain määräämässä menettelytavassa henkilön on todella vaikea tietää, koska hänet on *lopullisesti* vapautettu tai tuomittu. Vaikka hänelle olisi määrätty veronkorotus, joka on tullut lainvoimaiseksi, on sen myöhempi poistaminen sekä asian käsitteleminen rikosprosessissa uudelleen tämän lain nojalla vielä mahdollista, mikäli on selvinnyt uutta näyttöä, joka selkeästi voisi vaikuttaa käsittelyn lopputulokseen. Tämä menettely ei mielestäni ole yksilön oikeusturvan kannalta optimaalisin tapa toimia, sillä aiemman rangaistuksen poistaminen jälkikäteen ankaramman rangaistuksen tieltä vaikuttaa hieman erikoiselta. Toki, mikäli asiassa on tapahtunut merkittävä virhe, on tällainen menettely hyväksyttävä.

Sovellettaessa lain erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) 3.3 §:n menettelyä, jossa veronkorotus poistetaan jälkikäteen rikosprosessin mahdollistamiseksi, muodostuu näkemykseni mukaan melkoisia haasteita tavalliselle kansalaiselle. Oikeusvarmuudellahan tarkoitetaan muun ohessa juuri luotettavuutta päätöksen oikeellisuuteen ja pysyvyyteen. Henkilön voi olla äärimmäisen vaikea tietää, mikä katsotaan näytöksi, jonka perusteella häntä voidaan vielä lopullisen päätöksen jälkeen alkaa tutkia uudelleen. Tämän helpottamiseksi kriteerit voisi nähdäkseni selkeästi kirjata tähän lakiin.²⁰⁶

Näkemykseni mukaan oikeusvarmuuteen kuuluvana osana yksilön luottamuksensuojan toteutumista olisi aiheellista pohtia tässä kohtaa. Ainakin tois-
taiseksi, kun lain soveltamisesta ei juurikaan oikeuskäytäntöä ole, voisi mielestäni ajatella ainakin osan käsitteistä, kuten “olennaisilta osin” ja “saatavilla”, olevan tulkinnanvaraisia tai epäselviä VML 26.2 §:n tarkoittamalla tavalla. Lisäksi luottamuksensuojaperiaatteenhan on tarkoitus turvata yksilön oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.²⁰⁷ Voisikin kuvitella, että kyseessä olevassa veronkorotuksen poistamista koskevassa tilanteessa käytännön soveltamisessa voitaisiin katsoa, että yksilö voisi vedota veronkorotuspäätöksen py-

²⁰⁶ Samoin tästä Koskinen 2011a, s. 54.

²⁰⁷ Puronen 2010, s. 96.

syvyyteen luottamuksensuojan nojalla, sillä se yleisesti katsotaan EIS:n mukaan lopulliseksi ja siten muodostaa prosessiesteen rikossyytteelle.

Ymmärrettävästi *lopullisuuden* määritelmällä on suuri merkitys päätösten pysyvyyden kannalta, sillä EIS:n artiklassa *ne bis in idem* -periaatteesta on kyseinen asia määritelty yhdeksi uuden tutkinnan estämisen kriteeriksi. Edellä esitellyn menettelytavan seurauksena on nähdäkseni lähestytty hieman estävän vaikutuksen syntymisen pohdinnassa *lis pendens* - eli vireilläolovaikutuksen soveltamista näihin kahden prosessin välimaastoon sijoittuviin tapauksiin, kun veronkorotus estää rikosprosessin aloittamisen heti määräämisen jälkeen eikä muutoksenhakuajan päättymistä tarvitse odottaa²⁰⁸. Tätä teemaa on jo pohdittu kirjallisuudessa pitkään. Kuitenkaan tätä prosessuaalista periaatetta ei tällä tavalla sovelleta täydellisesti, sillä sen tarkoituksena on nimenomaisesti estää rikosprosessissa uuden tutkimisen aloittaminen, mikäli asia on edes vireillä toisessa tutkinnassa²⁰⁹. Muun muassa perustuslakivaliokunta on lausunnossaan 9/2012 vp todennut, että *ne bis in idem* -periaatetta tulee soveltaa päällekkäisiin menettelyihin sekä hyväksynyt vireilläolovaikutuksen ulottamisen ainakin myöhästymismaksua koskeviin tapauksiin²¹⁰. Mitään suoraa johtopäätöstä veronkorotustapauksiin ei tästä toki voida tehdä, mutta yhtäläisyyksiä näiden kahden hallinnollisen sanktion välillä voidaan kiistatta nähdä.

Vireilläolovaikutuksen soveltamisen pohdinta on mielestäni ihan aiheellista näissä tapauksissa, sillä veronkorotuksen on jo todettu olevan ihmisoikeustuo- mioistuimen mukaan luonteeltaan rikosoikeudellinen rangaistus. Tätä teemaa ovat jo muun muassa teksteissään käsitelleet *Mikko Vuorenpää* sekä *Tuukka-Tapani Vähätalo*, ja he ovat myös löytäneet puoltavia näkökantoja *lis pendens* -periaatteen soveltamiseen myös veronkorotustapauksiin²¹¹. Lisäksi *Kristiina Äimän* mukaan veronkorotuksen määräämisessä tulee myös ottaa mukaan sovellettavaksi rikosoikeuteen kuuluvat oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin

²⁰⁸ Samalla tavalla asian on ratkaissut Högsta domstolen ratkaisussa B 4946-12 11.6.2013.

²⁰⁹ Vuorenpää 2010b, s. 1115.

²¹⁰ PeVL 9/2012 vp, s. 3-4.

²¹¹ Vuorenpää 2010b, s. 1116, Vähätalo 2012, s. 88.

perusperiaatteet, kuten esimerkiksi oikeus nauttia itsekriminointisuoja ja syytömyysolettamasta²¹². Näin ollen ei mielestäni olisi aivan mahdotonta, että vireilläolovaikutuskin voisi ulottua varsinaisen rikosprosessin ulkopuolelle esimerkiksi rikosoikeudellisen luonteen omaaviin veronkorotusrangaistuksiin. Kuitenkaan näiden rikosoikeudellisten periaatteiden soveltamista veronkorotustapauksiin ei ainakaan toistaiseksi täydellisellä tavalla toteuteta veroprosessissa.

Toki veronkorotuksen kokonaan prosessuaalisesta näkökulmasta rikosoikeuteen sijoittamisella, ja tätä myötä muiden periaatteiden ohessa vireilläolovaikutuksen soveltamisella, saattaisi todennäköisesti syntyä vielä uusia ongelmia nyt pinnalla olevien sijaan sekä rinnalle. Ainoastaan vireilläolovaikutusta ajatellen ensimmäisenä mieleeni tulevana haasteena voisi ainakin nähdä sen, koska veronkorotusasian voidaan katsoa olevan vireillä: heti käsiteltäessä veroilmoitusta vai vasta veronkorotusta varsinaisesti pohdittaessa. Tämä ei varmasti-kaan olisi ainoa hankala tilanne tässä asiassa ja muiden periaatteiden mukana kysymyksiä nousisi vielä enemmän. Kuitenkin koen, että oikeudellisen koherenssin ja loogisuuden vuoksi aihetta tulisi vielä punnita lisää.

4.2.5 Lainmukaisuus ja oikeusturva

Suomen perustuslain (731/1999) 21 §:n oikeusturvaa koskevan säännöksen mukaan: ”Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.”²¹³ Käsitellyssä olevan lain osalta onkin mielestäni aiheellista pohtia, voidaanko yksilön oikeusturvan katsoa olevan taattu mahdollisimman

²¹² Äimä 2012, s. 238.

²¹³ Kyseinen säännös johdettu EIS 6 artiklasta.

kattavasti kun veroviranomaiselle on annettu osittain tuomioistuimen päätösvaltaa.

Erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain (781/2013) voidaan nähdä järkyttävän siis osaltaan perinteisen Montesquieun vallan kolmijako-opin suhteita. Vallan kolmijako-opissa ylimmät valtiovallan haarat, eli tuomiovalta, toimeenpanovalta ja lainsäädäntövalta, ovat eriytettynä toisistaan eli eri toimijat käyttävät näitä kolmea²¹⁴. Kuitenkin tässä veroviranomaiselle annettu toimivalta menee hieman tuomiovallan alueelle hänen päättäessään lopullisella tavalla siitä, tuleeko mahdolliseksi, että henkilöä vastaan nostetaan petossyyte, päättämällä veronkorotusharkinnan lopputuloksesta. Veroviranomaisen päätös on ratkaiseva siis asioissa, joissa veronkorotus katsotaan vaikutukseltaan riittävän vakavaksi rangaistukseksi tekoon nähden. Näissä veronkorotuksen katsotaan siis toimivan prosessin esteenä välittömästi sen määräämisen jälkeen.

Lain 2 §:n mukaan siis veroviranomaiselle on annettu valta ratkaista, onko asia sellainen, joka tulisi saattaa käsiteltäväksi rikosasiaana vai riittääkö veronkorotus seuraamukseksi. Tässä lain säätämässä menettelytavassa veroviranomaiselle on annettu suhteellisen paljon päätösvaltaa rikosprosessin tutkinnan alkamisesta. Näin veroviranomainen joutuu jopa hieman menemään asioissa esitutkintaviranomaisen toimivallan piiriin tehdessään päätöstä kyseisestä asiasta, joka tulee nykyisen lainsäädännön mukaan heti lopulliseksi ne bis in idem -periaatteessa säädetysti. Nykyisen rikoslain (39/1889) 29 luvun 11.1 §:n mukaan veroviranomainen voi harkintansa mukaan jättää rikosilmoituksen tekemättä, jos teko on siinä mielessä vähäinen, että veronkorotuksen voidaan katsoa riittävän sanktioksi. Viranomainen pohjaa ratkaisunsa teon toistuvuuteen ja vakavuuteen, ennustettavaan sanktioon, vältetyn veron ja määrätyn veronkorotuksen määrään sekä muihin verovelvolliselle asiasta aiheutuneisiin seurauksiin. Toiminnan helpottamiseksi viranomaiselle on onneksi EPVTL:ssa annettu

²¹⁴ Husa & Pohjolainen 2014, s. 77.

vuoden määräaika päätöksen tekemiseksi vielä verotuspäätöksen määräajan jälkeen.

Tämän toimivaltakysymyksen on ottanut esiin myös *Dan Helenius* lakiesitysluonnoksesta antamassaan lausunnossa. Asian kehittämiseksi hänen ehdotuksensa on ollut, että viranomaisille tulisi tehdä hyvin yksityiskohtaiset toimintaohjeet tapauksista, joista on ilmoitettava syyttäjälle. Näin on toimittu ainakin Norjassa, jossa samankaltainen menettely on käytössä, sillä asia on ilmeisesti aiheuttanut epäselvyyksiä viranomaistoiminnassa.²¹⁵ Tämä on näkemyseni mukaan käytännön toiminnan kannalta hyvä ehdotus, josta varmasti olisi hyötyä.

Veroviranomaisen toimivaltaan näissä asioissa liittyvä ongelmallisuus on toki ollut olemassa oikeudellisessa mielessä jo aikana ennen lain uudistamista, vaikkei käytännön tasolla sitä oltukaan havaittu. Asia on kuitenkin hieman erilainen tällä hetkellä, sillä aiemmin noudatettu menettely kuitenkin oli ajalta, jolloin kaksoisrangaistavuutta ei vielä nähty ongelmaksi verotuksen seuraamusjärjestelmän osalta. Tuolloin on siis ajateltu, että veroviranomainen voi hoitaa toimivaltaansa kuuluvan sanktioinnin ja tuomioistuin rikosprosessin osuuden. Nyt tiedettäessä, että tämä ei ole mahdollista samassa asiassa, on tietoisesti lain tasolla päätösvalta annettu lähes yksinomaan veroviranomaiselle, jolla on verovuoden päättymisen jälkeen vuosi aikaa harkita, tuleeko tapaus siirtää esitutkintaan vai ei. On selvää, että tällaiseen menettelyyn, jossa asian varmistamiseksi kaikki hieman siihen suuntaan viittaavatkin tapaukset siirretään esitutkintaviranomaisen käsittelyyn, ei ole järkevää mennä rajallisten resurssien tuhlaamisen estämiseksi.

Lainkäytön keskeisimpinä tavoitteina voidaan mielestäni nähdä olevan muun ohella sanktioida oikeita ihmisiä, oikeista teoista ja oikeaan aikaan. Tarkoittaen siis, että tilanteessa, jossa laiminlyönti tai muu rikkomus on tapahtunut, täytyy tekijää voida rangaista tapahtumaan nähden kuuluvalla tavalla. Tämän

²¹⁵ Helenius 2011, s. 1.

EPVTL:n sääntelyn pohjalta voisi kuitenkin syntyä esimerkiksi tilanne, jossa veroviranomainen, jolla on saatavillaan kaikki tapauksen tosiseikat, määrää veronkorotuksen asiasta. Jos mitään uutta näyttöä ei ilmene, vaan kaikki tarvittavat tiedot olivat viranomaisen hallussa päätöksentekovaiheessa, ei veronkorotusta voida edes jälkikäteisesti poistaa ja rikosoikeudellinen sanktio, joka henkilölle olisi teon perusteella kuulunut, jää tilanteessa määräämättä. Tällainen toimivallan rajojen hämärtäminen ei mielestäni ole yksilön oikeusturvan kannalta hyväksi eikä varmastikaan myös kehitä luottamusta oikeudellisessa yhteisössä.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annetun lain (781/2013) onnistuneisuutta ne bis in idem -periaatteen toteuttajana. Tutkimusta olen lähtenyt rakentamaan ne bis in idem -periaatteelle asetettujen tavoitteiden pohjalta enkä niinkään ainoastaan sanamuodon mukaisen tulkinnan varaan. Inspiraatio tälle tutkimukselle kumpuaa siis uuden lainsäädännön lähtökohtaisista tarkoituksiperistä, jotka ovat olleet kaksoisrangaistavuuden kiellon ja verotukseen liittyvien laiminlyöntien seuraamusjärjestelmän yhteensovittaminen suomalaiseen lainkäyttöjärjestelmään. Käytännön tasolla pyrkimyksenä on ollut saada aikaan menettely, jossa samaa henkilöä tutkittaisiin, ja mahdollisesti rangaistaisiin, saman teon tai laiminlyönnin vuoksi vain yhden kerran²¹⁶. Varmasti voi sanoa, että tällä lainsäädännöllä on ollut selkeästi vaikutusta käytännön toimintaan.

Erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta annettua lakia (781/2013) olen avannut melko yksityiskohtaisestikin selvittääkseni, kuinka sitä tulisi todella tulkita. Tämä oli yksi tärkeimmistä tutkimukselle asettamistani tehtävistä. Lain tulkinnassa tulisi mielestäni lähteä liikkeelle Euroopan ihmisoikeussopimuksen ja sen ne bis in idem -periaatetta sääntelevästä artiklasta sekä näiden funktioista. Koska lain soveltamiskäytäntöä ei vielä toistaiseksi ole tuomioistuimista, tulkintapohdiskelut on pohjattu edellä mainittuihin sekä laista tehtyyn hallituksen esitykseen 191/2012 vp. Kuten koko tutkimuksesta on luetavissa, näkisin tässä erityisen tärkeäksi toteuttaa ihmisoikeusystävällistä laintulkintaa²¹⁷ avoimien käsitteiden ratkaisussa, mutta kuitenkin niin, ettei se täysin jyrää veronsaajien intressien yli. Edellä luvussa 4.2 esitetystä analyysistä on kuitenkin huomattavissa, että kaikilta osin tilannetta ei voida näkemykseni

²¹⁶ PeVL 17/2013 vp, s. 3.

²¹⁷ Ihmisoikeusystävällisen laintulkinnan katsotaan saavan valtuutuksensa PL 22 §:stä: ”Julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen.”

mukaan korjata ainoastaan tulkinnan keinoin, vaan lainmuutokset voisivat tulla aiheellisiksi.

Säädöksen tulkinnan jälkeen tutkimukseni eteni sen keskeisimpään sisältöön, eli kyseisen lain onnistuneisuuden arviointiin. Rikosprosessin ja hallinnollisen seuraamusjärjestelmän välistä jännitettä on tässä pyritty purkamaan säätämällä lailla menettelytavasta, joka muistuttaa suuresti Norjan vastaavaa²¹⁸. Uuden menettelytavan mukaan siis ensin veroprosessiin tulevan tapauksen rangaistusharkinta on ensisijaisesti veroviranomaisen käsissä hänen päättäessä veronkorotuksen määräämisestä. Tässä kohtaa voidaan käsittely siirtää myös esitutkintaan jättämällä veronkorotus määräämättä, jolloin veroprosessi jää vireille rikostutkinnan ajaksi. Sen ratkaisun perusteella asia tulee lopullisesti ratkaistuksi tuomioistuimessa tai siirretään vielä takaisin veroprosessiin veronkorotuksen määräämistä varten. Veroviranomaisen vastuuta hieman heikentää se, että vaikka veronkorotus olisikin ensivaiheessa jo määrätty, voi uuden näytön perusteella tuon hallinnollisen sanktion poistaa ja aloittaa asian osalta rikostutkinnan.

Kuten siis jo aiemminkin todettu, on tämä menettely mielestäni liian monimutkainen ja varmasti yksilön kannalta vaikeasti ymmärrettävissä. Näkisin, että eri prosessien ja niistä seuraavien sanktioiden välillä pompottelu tällä tavalla ei ole tarkoituksenmukaista asian selvittämiseksi missään tapauksessa. Lisäksi se on myös prosessiekonomiselta kannalta tehoton tapa toimia. Kuten edellisessä pääluvussakin on jo käsitelty, ei kyseinen menettely toimi yleisen eikä yksityisen edun kannalta optimaalisesti. Toki täytyy muistaa, ettei jokainen ilmoitusvelvollisuuden rikkomisesta tutkittava joudu käymään läpi koko prosessia, mutta mahdollisuus siihen on olemassa. Voidaankin pohtia, onko riittävää, että samasta teosta ei *pääsääntöisesti* voida rangaista kahdesti, kuten lakiesityksessä todetaan²¹⁹. Tämä tarkoittaisi siis raa’asti yksinkertaistettuna

²¹⁸ HE 191/2012 vp, s. 15.

²¹⁹ HE 191/2012 vp, s. 1.

sitä, että osassa tapauksista yksilön oikeusturvaa kunnioitetaan ja toisissa puolestaan ei.

Menettelyn yleisen hankaloitumisen rinnalla ongelmallisimpina yksityiskohtina pidän EPVTL 4 §:n mahdollistamaa tilannetta, jossa veronkorotusprosessi voidaan saattaa päätökseen vielä esitutinnan tai jopa syytteen peruuttamisen jälkeen, sekä 3 §:n säätelemää oikeutta aloittaa esitutkinta veronkorotuksen määrittämisen jälkeen. Erityisesti näistä jälkimmäistä verratessa EIS:n sanamuotoon "liable to be tried" syntyy mielestäni selkeä ristiriita kun veronkorotus on määrätty poistettavaksi vasta ennen syytteen nostamista. Esitutkinta voidaan siis suorittaa tämän lain näkökulmasta ongelmitta, vaikka veronkorotus olisikin jo määrätty sanktioksi hallinnollisen prosessin puolella.

Vaikka laki erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) estää ne bis in idem -rikkomusten tapahtumisen verorikkomusten sanktiointien yhteydessä osassa tapauksista, vaikuttaa tämä mielestäni kuitenkin vähän pintapuoliselta. Kuten jo aiemmin totesinkin, lainsäädännöllä tuntuu olevan yritetty keinotekoisesti kiertää ristiriitatilanteet, jolloin lopputuloksesta on tullut käytännön menettelyn osalta jäykkä ja monimutkainen. Lisäksi se ei näkemykseni mukaan täysin poista ongelmaa kaksoisrangaistavuuden kiellon olemusta tarkastellen hallinto- ja rikosprosessissa määräytyvien rangaistusten välillä, kun esimerkiksi esitutinnan ja vielä joissain tapauksissa syytteen nostamisen jälkeenkin voidaan vielä palata veroprosessiin, jossa määrätään veronkorotus²²⁰. Osittain voisi nähdä, että tilanne on sen sijaan jopa pahentunut entisestä ainakin oikeusvarmuuden periaatteen kannalta, kun asiasta voidaan nykyisin käydä kahta prosessia samanaikaisesti sekä määrätty veronkorotuskin poistaa rikosprosessin alkamisen tieltä.

Siitä huolimatta, että asiaa käsitellään tässä tutkielmassa melko kriittisin silmin, näen kyseisestä laista seuraavan myös toki positiivisia vaikutuksia. Näitä ovat muun muassa sanktioinnin sattumanvaraisuuden kehittyminen sekä veronkoro-

²²⁰ Tästä EPVTL 4 §.

tuksen lopullisuuden määrittelyssä aiemmin olleen ongelmallisuuden selkeytyminen. Tämä säädetty laki toimii siis hyvänä ensiapuna, mutta ei nähdäkseni ratkaise tilannetta lopullisesti. En näe ollenkaan mahdottomana, että tämän uusitun menettelyn mukaan rangaistut tulevat valittamaan siitä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimeen ja Suomelle voitaisiin taas antaa langettavia tuomioita tämän johdosta ne bis in idem -periaatteen rikkomisesta. Mielenkiintoista on jäädä odottamaan sekä kotimaista että EIT:n ratkaisukäytäntöä tämän lain pohjalta ja erityisesti juuri siitä, kuinka EIT katsoo säädetyn menettelytavan mukaisen kahden päällekkäisen prosessin soveltuvan ne bis in idem -periaatteen kanssa yhteen.

Näin tutkimuksen lopuksi, on syytä suunnata ajatukset myös tulevaisuuteen ja pohtia mahdollisia ratkaisutapoja ristiriidan selvittämiseksi. Selkein ratkaisu tähän tilanteeseen olisi mielestäni hallinnollisesti sanktioitavien ja rikosoikeudellisten prosessien selvä erottaminen toisistaan, joka lain erillisellä päätöksellä määrättävästä veron- tai tullinkorotuksesta (781/2013) päämääränä on myös ollut. Menettelyn tulisi toimia niin, että siinä todella valittaisiin heti alkuvaiheessa jompi kumpi prosessi eikä päällekkäisiä tilanteita olisi mahdollista syntyä. Tässä menettelyssä pohdittavaksi voisi myös tulla petosrikosten lievien tekemuotojen dekriminialisointi, jolloin veronkorotuksen voitaisiin katsoa olevan riittävän ankara rangaistus teosta. Käytännössä tämän toteuttaminen on kuitenkin, kuten huomattu nyt säädetyn lain kohdalla, äärimmäisen hankalaa. Todellisuudessa tämän tulisi siis olla toteutettavissa niin, että kun asialle oikea prosessi on kerran päätetty, ei sitä voida enää palauttaa toiseen. Tässä ongelmaksi tulisivat ainakin viranomaisten toimivaltojen rajat sekä sanktioinnin yhdenvertaisuuden toteutuminen samanlaisissa tapauksissa.

Toisena tutkimisen arvoisena, nykyistä kestävämpänä ratkaisuna näkisin tässä kohtaa, että molemmat rangaistusharkinnat siirrettäisiin käsiteltäväksi samaan prosessiin silloin, kun kyse on rikosharkintaan etenevästä tapauksesta²²¹. Tämän suuntaisesti toimitaan muun muassa Tanskassa, jossa rikosproses-

²²¹ Tällaista järjestelmää on esitelty mm. Immonen 2012, s. 267.

sointiin etenevistä asioista ei voida määrätä hallinnollisia sanktioita, vaan verolainsäädännönkin rikkomukset ovat rangaistavia rikoksina, eli käytännössä sanktioina voi olla sakkoa tai vankeutta²²². Jotakin tätä sivuavaa ratkaisua on voinut olla esillä myös ministeriöiden tasolla, sillä tämä aihe juuri on esillä myös hallituksen esityksessä 191/2012 vp melko laajaltikin. Jo ennen tuon lakiesityksen luomista Oikeusministeriö on tehnyt tutkimusta korkeimpien oikeuksien organisatorisesta yhdistämisestä, joka julkaistiin viime vuoden alkupuolella²²³. Toki matkaa korkeimpien oikeuksien organisatorisesta yhdistämisestä, johon tuo tutkimus keskittyy, on vielä hallinnollisten sanktioiden prosessuaaliseen siirtämiseen tuomioistuimelle, enkä suinkaan ajattele näiden olevan samoja asioita, mutta nähdäkseni tämä osoittaa selkeästi ongelmallisuus kaksijakoisessa järjestelmässämme on havaittu. Prosessien osittainen yhdistäminen säästäisi pitkällä aikavälillä sekä julkisyhteisöjen resursseja että parantaisi yksilön oikeusturvaa. Toki tällainen uudelleenjärjestely vaatisi alkuun paljon ajallisia ja taloudellisia resursseja, mutta uskoisin, että tulevaisuudessa prosessuaalisten päällekkäisyyksien poistuessa se tulisi kuitenkin kannattavaksi.

Uskon, että tilanne tulee muuttumaan vielä seuraavien vuosien aikana, kun lain soveltamisesta tulee ratkaisukäytäntöä. Mielenkiintoista on myös nähdä, tullaanko tästä menettelystä tekemään valituksia EIT:lle, mitä ihmisoikeustuomioistuin tästä menettelymallista toteaa sekä mitä siitä seuraa suomalaisessa lainkäyttöjärjestelmässä. Jatkotutkimukselle siis nähdäkseni tämän aiheen piirissä olisi vielä runsaasti tilaa.

On kuitenkin huomattava, että käsillä oleva asiakokonaisuus on ulottuvuudeltaan äärimmäisen monitahoinen ja muutenkin vaikeasti hallittavissa. Yksisyys tähän on, että jopa koko asian perustan luovat ne bis in idem -periaatteelle määritellyt tavoitteet ovat keskenään osin ristiriidassa, joten ongelman totaalin poistaminen on todella hankalaa. Voi olla jopa mahdollista, ettei hallin-

²²² HE 191/2012 vp, s. 16.

²²³ Oikeusministeriö 2015.

nollisen seuraamusjärjestelmän ja rikosprosessien välille ole mahdollista löytää täydellistä ratkaisua. Täydellisellä ratkaisulla tässä tarkoitan sellaista, joka turvaa yksilön suojaksi asetettuja ihmisoikeuksia totaalisesti, toteuttaa rikosprosessin tavoitteita sekä tässä tematiikassa merkityksellistä on myös veronsaajien intressin turvaaminen. Lainsäätäjän tehtävänä onkin päästä mahdollisimman lähelle joka tahon kannalta optimaalista ratkaisua. Veronkorotusten ja rikosoikeudellisten verorikkeiden seuraamusjärjestelmän osalta tämä tehtävä Suomen lainsäädännössä on vielä kesken ja sen kehittämistä tulisi jatkaa edelleen.